

**ESTABLECER UNA EXCEPCIÓN DENTRO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA AL LÍMITE QUE EXISTE EN EL CASO DE DONACIÓN DE ALIMENTOS**

LUISA FERNANDA SOLORIZANO SOSA

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

**ESTABLECER UNA EXCEPCIÓN DENTRO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA AL LÍMITE QUE EXISTE EN EL CASO DE DONACIÓN DE ALIMENTOS**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

LUISA FERNANDA SOLORIZANO SOSA

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, julio de 2018

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

DECANO:	Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL I:	Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II:	Lic. Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL III:	Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV:	Br. Jhonathan Josué Mayorga Urrutia
VOCAL V:	Br. Freddy Noé Orellana Orellana
SECRETARIO:	Lic. Fernando Antonio Chacón Urizar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic. José Luis De León Melgar
Secretario:	Licda. Ileana Noemí Villatoro Fernández
Vocal:	Licda. Magnolia Edith Arévalo Girón

Segunda Fase:

Presidente:	Lic. Ronald David Ortiz Orantes
Secretario:	Lic. Henry Ostilio Hernández Gálvez
Vocal:	Lic. Jorge Eduardo Ajú Icó

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenidas en la tesis” (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público”.



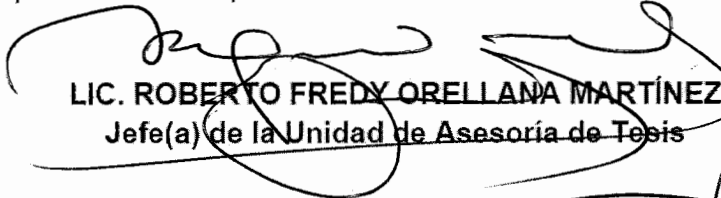
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
28 de febrero de 2017.

Atentamente pase al (a) Profesional, BELTER RODOLFO MANCILLA SOLARES
_____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
LUISA FERNANDA SOLORIZANO SOSA, con carné 201211724,
intitulado ESTABLECER UNA EXCEPCIÓN DENTRO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA AL LÍMITE
QUE EXISTE EN EL CASO DE DONACIÓN DE ALIMENTOS.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del
bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título
de tesis propuesto.

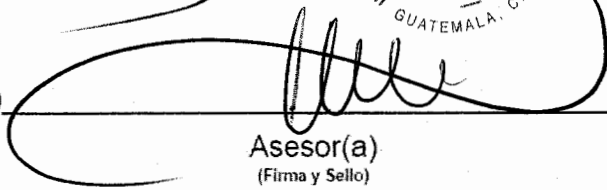
El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de
concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y
técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros
estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva, y la
bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará
que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime
pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.


LIC. ROBERTO FREDY ORELLANA MARTÍNEZ
Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 15 / 12 / 2017.


Asesor(a)
(Firma y Sello)

BELTER RODOLFO MANCILLA SOLARES
ABOGADO Y NOTARIO



Lic. Belter Rodolfo Mancilla Solares
Abogado y Notario
6ª Calle "A" 8-42 zona 7, Colonia Quinta Samayoa
Tel: 52045296-24403046
E-mail: licbelterm@hotmail.com



Lic. Roberto Fredy Orellana Martínez

Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala



Señor jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis:

En forma atenta me dirijo a usted y en cumplimiento de la resolución de fecha veintiocho de febrero de dos mil diecisiete, emitida por la Unidad de Asesoría de Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, en la que se me nombra como asesor del trabajo de tesis de la bachiller: LUISA FERNANDA SOLORZANO SOSA, intitulado: **"ESTABLECER UNA EXCEPCIÓN DENTRO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA AL LÍMITE QUE EXISTE EN EL CASO DE DONACIÓN DE ALIMENTOS"**, me permito informar lo siguiente:

- a) El contenido del trabajo de investigación realizado es un aporte científico y técnico, con un amplio contenido jurídico y doctrinario, mediante el cual se logró comprobar la hipótesis planteada acerca de la importancia de incorporar una excepción para que no exista límite en cuanto a donar alimentos se refiere para evitar así su pérdida y desperdicio.
- b) La metodología utilizada en la realización del trabajo de investigación fue acorde, siendo los siguientes:
 - Método científico: a través del contraste de la hipótesis planteada con la realidad mediante análisis y comprobación con los elementos teóricos.
 - Método deductivo; puesto que la investigación parte de un desarrollo general dando a conocer en términos generales la Ley de Actualización Tributaria, Libro I Impuesto sobre la Renta y la pérdida y el desperdicio de alimentos.
 - Método inductivo: se utilizó al especificar el problema que existe actualmente en el entendido que en Guatemala se desperdicia una cantidad notable de alimentos y no hay ningún método para prevenir este suceso ni soluciones actuales.

Lic. Belter Rodolfo Mancilla Solares
Abogado y Notario
6ª Calle "A" 8-42 zona 7, Colonia Quinta Samayoa
Tel: 52045296-24403046
E-mail: licbelterm@hotmail.com



- Método sintético: utilizado a través del análisis de resultados, así como la elaboración de la conclusión discursiva.
 - Método analítico: utilizado a través del análisis del porque es importante que el impuesto sobre la renta mediante las deducciones que se realizan en las donaciones no tenga un límite para que así los sujetos pasivos del impuesto puedan donarlo y esta comida utilizarse adecuadamente.
 - Las técnicas de investigación utilizadas fueron: la técnica documental, jurídica y bibliográfica.
- c) La contribución científica del tema referente a la reducción de la pérdida y el desperdicio de alimentos es de importancia y basada en un contenido de actualidad.
- d) La conclusión discursiva fue redactada en forma clara y sencilla estableciendo una solución para la población través de incorporar una excepción al impuesto sobre la renta al límite que existe en el caso de donación cuando se refiera a alimentos para evitar su desperdicio, esclareciendo el fondo de la tesis en congruencia con el tema investigado.
- e) La bibliografía utilizada es acorde y exacta para los temas desarrollados en la investigación realizada.

Cumpliendo así con los requisitos reglamentarios exigidos en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de la Universidad de San Carlos de Guatemala, declaro expresamente que no soy pariente de la estudiante dentro de los grados de ley y por lo anteriormente expuesto, considero pertinente emitir el presente DICTAMEN FAVORABLE para que se continúe con el trámite correspondiente, para evaluarse posteriormente por el tribunal examinador en el examen público de tesis, previo a optar al grado académico de licenciada en ciencias jurídicas y sociales.

Atentamente,

Belter Rodolfo Mancilla Solares

Abogado y Notario

Colegiado 4476

BELTER RODOLFO MANCILLA SOLARES
ABOGADO Y NOTARIO



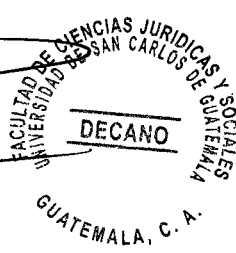
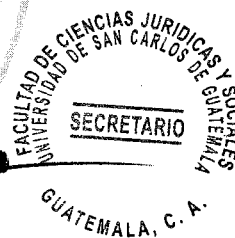
USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 02 de abril de 2018.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante LUISA FERNANDA SOLORZANO SOSA, titulado ESTABLECER UNA EXCEPCIÓN DENTRO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA AL LÍMITE QUE EXISTE EN EL CASO DE DONACIÓN DE ALIMENTOS. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/cpchp.





DEDICATORIA

A DIOS:

Por su infinito amor al haberme brindado la fuerza y bendiciones necesarias para poder cumplir con este sueño, ya que sin su gracia esto no sería posible.

A MIS PADRES:

Silvia Lisbeth Sosa López y Julio Estuardo Solorzano Rubio, las personas a quienes yo más amo en esta vida por luchar día tras día para brindarme lo mejor, por bendecirme con el mejor regalo que es la educación, por su incansable esfuerzo, paciencia y sacrificio para convertirme en una mujer de bien.

A MIS HERMANOS:

Juan Luis Solorzano Sosa y Julio Estuardo Solorzano Sosa, por su infinita paciencia y apoyo incondicional.

A MIS ABUELITAS:

María Luisa Rubio Gómez (+) y Juana Eriselda López Velásquez, por ser pilares fundamentales en mí, por su ejemplo extraordinario de superación, fortaleza, perseverancia, lucha e independencia, por su apoyo y amor incondicional, por sus valiosas lecciones de vida, por enseñarme a ser una mujer virtuosa e independiente.

A MI FAMILIA:

A mis tíos Karina Sosa, Ricardo Sosa y Mónica Sosa, ejemplos de trabajo duro en mi vida, por su apoyo incondicional y consejos valiosos. Y a mis primos Alejandra Chavarría, Mónica Chavarría, Sergio Chavarría, Richard Fitzgerald y Rainer Fitzgerald por su inmenso cariño.

A MIS AMIGOS:

Luisa Almeda, Melina Alacán, Carmen Rosales, Astrid Valenzuela, Alejandra Santizo, Maricruz González, Lesly Ketzallí, Luzvi López, Karla Monzón, José Saravia y Judith Salazar por el apoyo incondicional y ayuda desinteresada que me brindaron en toda la carrera



A: Astrid Hernández, María Fernanda Sandoval, Carol Meza, Mayte Fernández y Luis Enrique Bocanegra por estar conmigo desde siempre, tanto en las tristezas como en los buenos momentos, e impulsarme siempre a que cumpla mis sueños.

A: La gloriosa Universidad de San Carlos de Guatemala, fuente interminable de conocimiento, de la cual estoy orgullosa de formar parte.

A: La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales por haberme formado tanto social como académicamente.



PRESENTACIÓN

Este trabajo tiene como objeto desarrollar la pérdida y desperdicio de alimentos en Guatemala y cómo el límite a las donaciones que se regula en la Ley de Actualización Tributaria Libro I Impuesto sobre la Renta incide directamente a que las empresas no donen más allá de ese límite y contribuye al desperdicio de alimentos, así como la importancia del porqué es necesario establecer una excepción dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta al límite que existe en el caso de donación de alimentos. Siendo las empresas el sujeto de la investigación y establecer las principales causas por las cuales no donan los alimentos.

En el mundo se desperdician un tercio del total de los alimentos producidos para consumo humano representando esto un total de 1 300 millones de toneladas al año. En Guatemala específicamente se desechan 1 millón de toneladas de comida al año, un país en donde 4 de cada 10 niños y niñas ladinas menores de 5 años presentan desnutrición crónica y 8 de cada 10 de los niños y las niñas indígenas, por lo tanto se desarrolla la contradicción de tener un desperdicio de alimentos y tener altísimos grados de desnutrición, estudiando así una solución para tal problemática.

Esta investigación es de tipo cualitativo y será desarrollado dentro del ámbito del derecho público, específicamente en el área tributaria. El ámbito geográfico de dicha investigación será destinada a toda la República de Guatemala por tratarse de una propuesta de modificación a una ley ordinaria, se realizará durante el período comprendido del año 2012 al año 2016 y tiene como finalidad el desarrollo de un análisis acerca de las consecuencias gravísimas de la pérdida y el desperdicio de alimentos dentro de la realidad nacional.



HIPÓTESIS

Es posible solucionar el problema de la pérdida y el desperdicio de alimentos en Guatemala mediante la incorporación de una excepción en el caso de donación de alimentos en la Ley de Actualización Tributaria, Libro I Impuesto Sobre la Renta Artículo 21 literal 22 esto permitiéndole a los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta una deducción de sus gastos al donar alimentos y al Estado de Guatemala la oportunidad de darle un uso adecuado al millón de toneladas de comida que se desperdician anualmente a nivel nacional, ya que al no haber regulación absoluta para el control de la pérdida y el desperdicio de alimentos se vulnera el derecho fundamental a la alimentación establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.

COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

La hipótesis se fundamenta en el derecho tributario y en la justicia en favor de la cantidad de niños con desnutrición dentro de la sociedad guatemalteca, analizándose para el efecto los preceptos generales de los impuestos, especialmente el impuesto sobre la renta y las deducciones que se pueden alcanzar a partir de las donaciones que realizan los sujetos pasivos del impuesto mencionado, los cuales comprueban la validez de la premisa que titula el trabajo de investigación.

Derivado de los métodos de investigación científico, deductivo, inductivo, sintético y analítico aplicados al estudio de la legislación nacional e internacional, así como a la doctrinaria, se llegó a comprobar la hipótesis; puesto que se determinó que para la efectiva reducción de la pérdida y el desperdicio de alimentos en el territorio nacional, se debe de incorporar una excepción dentro de la Ley de Actualización Tributaria, Libro I Impuesto sobre la Renta al límite que existe en el caso de donación de alimentos en el Artículo 21 literal 22, para que así se aproveche al máximo todos los alimentos y puedan llegar a los lugares en donde en realidad lo necesitan en condiciones higiénicas y no en las que se encuentran actualmente las cuales son insalubres, de lo contrario es una perpetración a la vulneración de la equidad y la justicia ya que en un país en donde se desperdicia un millón de toneladas de alimentos al año tiene al mismo tiempo altísimos grados de desnutrición.



ÍNDICE

Pág.

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

CAPÍTULO I

1. El derecho y derecho tributario	1
1.1. Definición de derecho.....	1
1.2. La fuente del derecho.....	4
1.3. Principios del derecho	6
1.4. Derecho tributario.....	9
1.4.1. Principios	11
1.4.2. Relación jurídica	14
1.4.3. Tributos	18

CAPÍTULO II

2. Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	23
2.1. Características.....	24
2.2. Sujetos	26
2.2.1. Contribuyentes.....	26
2.2.2. Responsables	27
2.3. Rentas.....	32
2.3.1. Renta de actividades lucrativas.....	33
2.3.2. Rentas del trabajo.....	34



2.3.3. Rentas de capital y ganancias del capital	35
2.4. Costos y gastos deducibles	35
2.4.1. Donaciones.....	36
2.5. Costos y gastos no deducibles	38

CAPÍTULO III

3. Pérdidas y desperdicios de alimentos.....	39
3.1. Definición	40
3.2. Tipos de pérdidas de alimentos y desperdicio	41
3.2.1. Productos vegetales básicos y no básicos.....	41
3.2.2. Productos animales básicos y no básicos.....	42
3.3. Alcance de las pérdidas de alimentos y desperdicio.....	44
3.4. Causas y prevención.....	45
3.4.1. Producción	46
3.4.2. Recolección prematura	47
3.4.3. Estándares estéticos.....	48
3.4.4. Tirar es más barato que utilizar o reutilizar	48
3.5. Situación en América Latina y el Caribe	49
3.6. Alianza regional	50
3.7. Avances internacionales	52
3.7.1. Argentina	52
3.7.2. Brasil	52
3.7.3. Costa Rica	53



CAPÍTULO IV

Pág.

4. Establecer una excepción dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en los gastos deducibles en el caso de donaciones en caso de alimentos para evitar su desperdicio.....	55
4.1. Situación en Guatemala	58
4.1.1. Regulación legal.....	61
4.2. Consecuencias.....	65
4.3. Excepción al límite del gasto deducible en el caso de donación de alimentos....	67
CONCLUSIÓN DISCURSIVA	71
BIBLIOGRAFÍA	73



INTRODUCCIÓN

Esta tesis se realiza un análisis jurídico y social sobre la pérdida y el desperdicio de alimentos en Guatemala. La hipótesis se refiere a la implementación de una excepción en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en relación con el límite en caso de donación cuando de alimentos se refiera disminuyendo este problema social, en el cual se toman en consideración los criterios que ha establecido la Organización de las Naciones Unidas para la alimentación y agricultura, así como las leyes constitucionales y ordinarias que regulan lo concerniente al derecho de alimentación.

Se le conoce a la pérdida y el desperdicio de alimentos como masas de alimentos que se tiran o desperdician en la parte de las cadenas alimentarias que conducen a productos comestibles destinados al consumo humano. Por ello, los alimentos que estaban destinados en un principio al consumo humano pero que el azar ha sacado de la cadena alimentaria humana se consideran pérdidas o desperdicio de alimentos. En el mundo se desperdicia un tercio del total de los alimentos producidos para consumo humano y en Guatemala específicamente se desechan 1 millón de toneladas de comida al año, país en donde el 80% de niños indígenas sufren de desnutrición crónica, por lo tanto se desarrolla la contradicción de tener un desperdicio de alimentos y tener altísimos grados de desnutrición, estudiando así una solución para tal problemática.

El objetivo de la investigación es demostrar que la limitación establecida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta que actualmente no puede exceder del 5% de la renta bruta, ni de un monto máximo de Q.500,000.00 anuales, en cada periodo de liquidación definitiva anual es un obstáculo para que las empresas donen los alimentos al no poder deducir más allá del límite legal mencionado con anterioridad comprobando así la hipótesis reflejando la imperante necesidad de solucionar este problema social.



Este trabajo se encuentra estructurado en cuatro capítulos, los cuales se encuentran conformados de la siguiente manera: el capítulo I contiene las disposiciones generales acerca del derecho y el derecho tributario, definición, fuentes, principios fundamentales, la relación jurídica tributaria y los tributos; en el capítulo II se establece lo referente a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sus características, elementos, tipos de rentas, costos y gastos no deducibles y como las donaciones son consideradas costos y gastos deducibles; en el capítulo III se desarrolla un análisis acerca de la pérdida y el desperdicio de alimentos, demostrando que ya hay avances internacionales con respecto a esta problemática; en el capítulo IV se desarrolla el problema objeto del presente trabajo de investigación, en el cual se establece la necesidad de establecer una excepción en el caso de donación de alimentos para que no exista un límite cuando se trate de evitar su pérdida o desperdicio en el Artículo 21 numeral 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El aporte de este estudio puntualiza en el análisis y propone una solución a la pérdida y el desperdicio de alimentos en Guatemala. La investigación realizada se fundamenta en la Constitución Política de la República, y en la Ley de Actualización Tributaria, Libro I Impuesto sobre la Renta Decreto 10-2012 del Congreso de la República.



CAPÍTULO I

1. El derecho y derecho tributario

Con el transcurso de la humanidad y de la historia las sociedades evolucionan y esto trae consigo las diferentes expresiones de conducta y sometimiento entre individuos a través del derecho. Es propio del derecho el adaptarse a las diferentes realidades sociales, consecuencia mediata de su mutabilidad, atendiendo así las necesidades actuales. Esta característica tiene como fin el proteger y resguardar los derechos de las personas, siendo estos una cualidad inherente al ser humano.

Para desarrollar el desperdicio de alimentos y la necesidad de establecer una excepción dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta al límite que existe en el caso de donación, para evitar el mismo, se plantea un análisis social y jurídico el cual permitirá comprender la finalidad del derecho y del derecho tributario tal como el bien común y la justicia.

1.1. Definición de derecho

La palabra derecho tiene su origen en el vocablo latino *directum*, que significa “no apartarse del buen camino, seguir el sendero señalado por la ley, lo que se dirige o es



bien dirigido.”¹ El derecho desde esta amplia perspectiva abarca el no apartarse del buen camino, siendo esto un principio fundamental.

"Derecho es una norma que rige, sin torcerse hacia ningún lado, la vida de las personas para hacer posible la convivencia social".² La convivencia social es una necesidad humana, porque el ser humano es un ser bio-psico-social, que nace tan desvalido e indefenso, que necesita otros seres humanos para sobrevivir, por lo que hacer posible la misma es una finalidad tan importante para el derecho y resalta lo social que es.

"Para algunos derecho es un conjunto de reglas de conducta, principios y normas jurídicas autónomas, cuyo cumplimiento es obligatorio y cuya observancia puede ser impuesta coactivamente por la autoridad legítima"³. En esta definición se abarca esencialmente que existe una autoridad legítima que es capaz de establecer un mecanismo para hacer cumplir los principios y las normas jurídicas que el mismo ente emite.

"Derecho es la colección de principios, preceptos y reglas a que están sometidos todos los hombres en cualquiera sociedad civil, para vivir con forme a justicia y paz; ya cuya observancia pueden ser compelidos por la fuerza".⁴ Un aspecto esencial del derecho es

¹http://www.poderjudicial-gto.gob.mx/pdfs/ifsp_conceptosjuridicosfundamentales-1.pdf (Consultado: 15 de septiembre de 2017).

² Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**. Pág. 294.

³ **Ibid.**

⁴ Cabanellas de Torres, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Pág. 131.



la obligatoriedad con la que este se aplica para todos los hombres en una sociedad determinada, trayendo consigo los principios de igualdad y generalidad.

Se concluye que una definición de derecho apropiada es aquella que toma en cuenta los principios, las normas y doctrina que regulan las conductas socialmente relevantes del hombre en relación con la sociedad de la cual es parte. Se considera que todo derecho debe estar basado en un conjunto de principios que determinen su razón de ser y que desde la generalidad de estos se puedan dar soluciones a cualquier incógnita que se le presente. Los principios deben de reflejar la realidad de la nación guatemalteca e incluir su multiculturalidad, multiethnicidad y plurilingüismo.

Los factores económicos, sociales, culturales y políticos se deben de tener en cuenta al momento de crear derecho, ya que es imperante hacer una relación con todos los factores para obtener una norma racional y con el más alto grado de justicia social. "La justicia social, se refiere a las nociones fundamentales de igualdad de oportunidades y de derechos, más allá del concepto tradicional de justicia legal. Según, la comunidad internacional, hoy en día la expresión Justicia Social tiene tanta proclamación que a partir del 26 de noviembre de 2007, la Asamblea General de las Naciones Unidas; en su resolución número 62110, declaró cada año: 20 de febrero Día Mundial de la Justicia Social".⁵

⁵ Morente Acetún, Carlos Hugo. **Necesidad de crear órganos jurisdiccionales agrarios.** Pág. 24.



1.2. La fuente del derecho

El termino fuente del derecho designa todo lo que contribuye o ha contribuido a crear el conjunto de normas jurídicas aplicables dentro de un Estado. "Hans Kelsen, en su Teoría pura de Derecho, afirma que la expresión es utilizada para hacer referencia:

1. Razón de validez de las normas. En este sentido la norma superior es fuente de lo inmediatamente inferior.
2. Forma de creación de la norma. Así el acto legislativo es fuente de la ley; el acto de sentenciar lo es de la sentencia; la costumbre, de la norma consuetudinaria, etc.
3. Forma de manifestación de las normas. La constitución, la ley, los decretos serian en este sentido fuentes del derecho.
4. Por último se habla de fuentes como el conjunto de pautas compuesto por valoraciones, principios morales, doctrina, etc., que determina la voluntad del legislador, contribuyendo a dar contenido a la norma jurídica."⁶

Encontrar la fuente de una norma jurídica se refiere al acto de buscar la razón por la que ha emanado de la vida social para hacer su aparición en la vida del derecho. "Se descubrió que fuente del derecho son los hechos, actos, doctrinas o ideologías que

⁶ López Mayorga, Leonel Armando. **Introducción al estudio del derecho**. Vol. I. Pág. 21.



resultan determinantes para la creación, modificación o sustitución del derecho, tanto desde su perspectiva histórica, como de los mecanismos necesarios para la producción de nuevas disposiciones jurídicas que se adecuen a los jueces, los legisladores, los funcionarios administrativos. inclinando su voluntad en un sentido determinado en el acto de crear normas jurídica."⁷ (sic)

Se define que fuente del derecho, es todo tipo de norma, escrita o no, que determina la conducta de los habitantes y de los poderes de un Estado o comunidad, asentando los lineamientos a seguir para la organización social y particular y los preceptos para la solución de conflictos.

En Guatemala, la Ley del Organismo Judicial, en su Artículo 2, establece: "fuentes del derecho. La ley es la fuente del ordenamiento jurídico. La jurisprudencia, la complementará. La costumbre regirá sólo en defecto de la ley aplicable o por delegación de la ley, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte probada." Además, dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco Código Civil Artículo 1599, la costumbre constituye fuente de derecho cuando la ley remite a ella.

⁷ Veliz Escobar, Pola Marleny. **Los contratos mercantiles atípicos browser, y la necesidad de crear el mecanismo para autorizar este tipo de contratos por el registro mercantil por medio de un reglamento especial.** Pág. 9.



1.3. Principios del derecho

“Desde tiempos remotos se afirmaba que el tema referido a los principios del derecho era uno de los más discutidos. Hoy, no es la excepción pues continúa siendo discutido y discutible cada cual ha dado su opinión, no pocas veces de un modo parcial.”⁸ Los principios del derecho ,o sea, los generales del derecho, son máximas o axiomas jurídicos recopilados históricamente; “o son los dictados de la razón admitidos legalmente, como fundamento inmediato de sus disposiciones.”⁹

Se considera que los principios generales del derecho tienen una doble función, ya que por un lado constituyen el fundamento del derecho positivo y por otro vienen a ser una fuente formal del derecho. “En ellos se apoyan los jueces para resolver el caso concreto cuando falte una norma expresa que contenga la solución al mismo; es decir, los principios generales del derecho no contienen la norma jurídica pues no son fuentes directas; pero contribuyen a crearla, son fuentes indirectas.”¹⁰

En la doctrina se encuentran una serie de principios que permiten interpretar todo el ordenamiento jurídico de manera congruente. Hay que mencionar que la clasificación de los principios no es única en la doctrina ni en las distintas legislaciones, sin embargo en esta tesis se explicarán los principios constitucionales en relación con el tema de

⁸ Ibid. Pág. 10.

⁹ Ibid.

¹⁰ Ibid.



investigación; sin dejar de lado que existen otros pero por la naturaleza de la misma no se mencionan.

a) Principio de escritura

Las normas contenidas en la constitución y que forman un cuerpo codificado, son emitidas por la Asamblea Constituyente por escrito. El conjunto integrado por el preámbulo, artículos permanentes, disposiciones finales y disposiciones transitorias, como un todo orgánico, formalmente significa constitución y las normas que contiene, por estar ubicadas en su texto auténtico, se encuentran dotadas de certeza y seguridad jurídica.

b) Principio de imperatividad u obligatoriedad

También conocido como principio *erga omnes*, se refiere a la norma jurídica que se aplica a la generalidad.

c) Principio de legitimidad

La norma constitucional es proyecto del acuerdo celebrado entre la población ciudadana organizada políticamente y que delegó su soberanía en la Asamblea Nacional Constituyente para la construcción de la carta magna.



d) Principio de supremacía constitucional

Significa que las normas legales constitucionales, en relación jerárquica con otras normales legales vigentes en un Estado, se encuentran en posición superior, al resto que se encuentran en posición inferior. En consecuencia, la norma constitucional tiene primacía sobre cualquier otra norma legal. La Constitución Política de la República de Guatemala regula la supremacía constitucional en sus Artículos 44, 175 y 204.

e) Principio de fundamentación

Las bases jurídicas y políticas del Estado y del poder público se encuentran en la constitución, que establece reglas para regular la relación entre la población y el Estado, la organización, funcionamiento y control del Estado y el ejercicio del poder público.

f) Principio de finalidad

La Constitución Política de la República de Guatemala enuncia los fines del Estado. Estos fines deben ser considerados al momento de interpretar y aplicar las normas constitucionales. La finalidad del Estado se norma en el Artículo 1 de la Constitución Política de la República de Guatemala siendo este el bien común, el bien común es el conjunto de condiciones sociales que permiten y favorecen en los seres humanos el desarrollo integral de todos.



g) Principio de adaptabilidad

No obstante que la Constitución Política de la República de Guatemala es un todo orgánico, armónico, unido e integral, rígida y solo reformable por procedimientos especiales para lograr su persistencia o perdurabilidad, ante situaciones extraordinarias o repentinas, debe ser adaptada a esa realidad no común mediante la interpretación jurídica y política de sus normas. Esa interpretación dinámica debe lograr que las normas constitucionales se adapten a los efectos de los fenómenos naturales, políticos y sociales en momentos de crisis y que se pone en peligro la existencia del constitucionalismo.

h) Principio de eficacia

Las normas constitucionales deben ser interpretadas como instrumentos para alcanzar la armonía y la paz en las relaciones sociales, con esta finalidad su interpretación debe hacerse en forma dinámica, ya sea extensiva o restrictiva.

1.4. Derecho tributario

Se le conoce como “el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derecho y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen de su nacimiento,



cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos contenciosos y oficiosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación”.¹¹

Otra concepción considera que “es el conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. La ciencia del Derecho Tributario tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios”.¹²

“Conjunto de materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso del poder de imposición, esto es la de crear tributos, ingresos públicos o coactivamente exigibles de los particulares”.¹³

Se concluye con respecto a las definiciones anteriores que el derecho tributario es el conjunto de normas legales que procuran los medios financieros para que el Estado pueda atender a los gastos públicos. En sí es un reconocimiento de una obligación de parte del particular a favor del Estado.

“Dicha obligación tributaria nace de la ley, de modo que es reconocido en la Constitución Política de la República de Guatemala, como principio para la imposición de los tributos, garantizando así la obligatoriedad y exigibilidad del contribuyente.”¹⁴

¹¹ De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 145.

¹² Jarach, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. Pág. 110.

¹³ Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Pág. 40.

¹⁴ Calderón Contreras, Sonia Eugenia. **Exoneración tributaria como beneficio fiscal y su regulación legal**. Pág. 16.



1.4.1. Principios

Es preciso establecer en la presente tesis los principios del derecho tributario, pues son “el primer instante del ser, de la existencia de una institución o grupo. Razón o fundamento, origen”.¹⁵

a) Principio de legalidad

El principio de legalidad tiene relación con todas las ramas de derecho, sin embargo, de acuerdo al tema de investigación, se le prestará atención especial en cuanto a su aplicación en el derecho tributario. “La finalidad del principio es afianzar la seguridad jurídica, mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer u omitir”.¹⁶

“Derivado de lo anterior, el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regula el principio de legalidad, el cual otorga facultades exclusivas al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y

¹⁵Cabanellas, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Pág. 30.

¹⁶Spisso, Rodolfo. **Derecho constitucional tributario**. Pág. 253.



extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, atendiendo a las necesidades que tiene el Estado, y al principio de equidad y justicia tributaria de sus habitantes.”¹⁷

b) Principio de igualdad

Este principio es aplicable al campo del derecho tributario en el sentido que todos deben pagar los tributos, “pero atendiendo a nuestro lugar en la sociedad y en la economía ya que dentro de la igualdad todos somos desiguales; al respecto, la Corte de Constitucionalidad ha coincidido en varios fallos sentando doctrina legal pronunciándose en el sentido que en Guatemala, todos los seres humanos son iguales, en iguales condiciones”.¹⁸

Al hacer referencia al principio de igualdad se señala que “no se refiere a la igualdad numérica que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones, de modo que no constituye una regla férrea, porque permite la formación de distintos o categorías, siempre que éstas sean razonables con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.”¹⁹

¹⁷Duarte Osorio, Ana Patricia. **Análisis sobre el principio de igualdad y su interpretación en cuanto a la exoneración de multas y recargos que otorga el presidente de la república de Guatemala a los contribuyentes que incurren en infracciones tributarias.** Pág. 18.

¹⁸Ramos Fernández, Donald Estuardo. **El derecho tributario y los principios de legalidad e igualdad en Guatemala.** Pág. 65.

¹⁹*Ibid.* Pág. 66.



c) Principio de economía

Este principio se refiere a que la diferencia de lo que se recauda y lo que egresa en el tesoro público del Estado sea lo más pequeña posible, “así mismo que los gastos de aplicación y recaudación de impuestos se mantengan dentro de los límites indispensables, y así no generar un excesivo gasto en los métodos de recaudación de impuestos, para poder cubrir con eficacia las necesidades básicas de la población.”²⁰

d) Principio de capacidad de pago

El principio de capacidad de pago se encuentra regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Este principio pretende que el tributo que se establezca esté íntimamente ligado con los ingresos que perciba el contribuyente y evitar que con ello el fisco grave la mayor parte o la totalidad de las rentas de los contribuyentes. La capacidad económica a que se refiere este Artículo se identifica con el nivel de vida de las personas, así como del poder adquisitivo de los contribuyentes, o sea, sus ingresos económicos.

e) Principio de generalidad

Este principio, “alude al carácter extensivo de la tributación y significa que una persona física o ideal se halla en condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de

²⁰Duarte. **Op. Cit.** Pág. 17.



contribuir, este deber debe de ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura.”²¹ Este principio ordena que todos los contribuyentes que de conformidad con la ley están obligados a pagar los impuestos, lo hagan y evitar así que existan sectores privilegiados que no paguen impuestos.

1.4.2. Relación jurídica

Se establece que es “el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.”²² Otra definición observa que es el: “vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permiten al fisco como sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, por parte de un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.”²³

El Código Tributario en el Artículo 14 preceptúa lo siguiente: “concepto de la obligación tributaria. 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

²¹ Díaz Dubon, Carmen y Lizett Nájera Flores. **Derecho financiero I**. Pág. 17.

²² Villegas Lara, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 246.

²³ Dino Jarach. **Curso superior de derecho tributario**. Pág. 48.



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.”

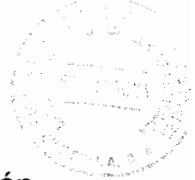
Concluyendo, la relación jurídica tributaria o la obligación tributaria, son sinónimos según la legislación, y la relación jurídica tributaria es cuando una vez realizado el hecho generador nace la obligación tributaria, por lo tanto, existe un sujeto activo siendo el Estado y un sujeto pasivo que le coaccionan a cumplir frente al sujeto activo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Al existir y entablar una relación jurídica tributaria se cuenta con el elemento personal el cual se compone de la siguiente manera:

a) Sujeto activo

El sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley. “Sin embargo, en materia tributaria esta facultad no es discrecional, sino, por el contrario, se presta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento sino también la obligación de hacerlo.”²⁴

²⁴ Calderón. **Op. Cit.** Pág. 28.



El Código Tributario en el Artículo 17 preceptúa que el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo. Por lo que se concluye que el sujeto activo en la relación jurídica tributaria es el Estado que tiene la legitimación para coaccionar al particular para el cumplimiento de la obligación contenida en la ley.

b) Sujeto pasivo

Es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma. "En materia tributaria se encuentra la realización del hecho generador, crea a favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones, tanto sustantivas como formas".²⁵

De acuerdo con el Código Tributario en el Artículo 18 "es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable". Se establece que son sujetos pasivos en la relación jurídica tributaria aquellas personas que incurrir en el hecho generador establecido en la ley, vinculando esto directamente al principio de legalidad, ya que si no existe un hecho generador el sujeto pasivo deja de estar comprometido con el Estado.

²⁵ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. Pág. 119.



c) Hecho generador

El hecho generador es definido de la siguiente forma: “hipótesis legal condicionante tributaria, puede describir hechos o situaciones ajenos a toda actividad o gasto estatal (impuestos), o consistir en una actividad administrativa o jurisdiccional (tasas), o en un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado (contribuciones especiales). El acaecimiento de la hipótesis legal condicionante en el mundo fenoménico en forma empíricamente verificable, trae como principal consecuencia, la potencial obligación de una persona de pagar un tributo al fisco. La hipótesis legal condicionante tributaria, que estamos llamando hecho imponible, debe estar descrita por la norma en forma completa para permitir conocer con certeza cuáles hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales”.²⁶

El Artículo 31 del Código Tributario define el concepto de hecho generador así: “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”. El hecho generador es la relación jurídica que la ley establece y que al ser realizada por un sujeto pasivo genera la obligación tributaria.

²⁶ Villegas. **Op. Cit.** Pág. 272.



1.4.3. Tributos

Se define a los tributos como: “una prestación obligatoria comúnmente en dinero exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”²⁷. Otra definición aceptada es que los tributos: “son las aportaciones en dinero que el Estado como ente soberano, exige con el objeto de hacerse de recursos para el cumplimiento de sus fines”.²⁸

Se expone: “tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio a los particulares, según su capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.²⁹ Los tributos son las prestaciones pecuniarias, normalmente obtenidas en dinero, que el Estado o ente público autorizado por este obtiene, en virtud de su soberanía territorial, por parte de los particulares; “estas prestaciones son obligatorias y no voluntarias, constituyen manifestaciones de voluntad exclusiva del Estado desde que el contribuyente tiene derechos y obligaciones, es decir a partir de los dieciocho años y con capacidad para actuar, siempre y cuando se encuentre dentro de las condiciones para tributar.”³⁰

²⁷ Guillani Forouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 209.

²⁸ Calvo Ortega, Rafael. **Derecho tributario parte general**. Pág. 116.

²⁹ Villegas. **Op. Cit.** Pág. 138.

³⁰ Ramos. **Op. Cit.** Pág. 7.



En el Código Tributario, Artículo 9, se define al tributo de la siguiente manera: “son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

El Estado como organización social, mediante la administración pública está a cargo de brindar servicios públicos mediante los órganos administrativos. Para cumplir con esto necesita e impera obtener recursos. Los tributos son el medio que adquiere el Estado para costear sus distintos deberes, tal es la educación, la salud pública, la alimentación, este último derecho será ahondado más adelante ya que esta estrictamente relacionado con el desperdicio de alimentos.

a) Clasificación de los tributos

Al considerar los ingresos del Estado se tiene la ocasión de señalar distintos criterios que se advierten en el campo doctrinal con respecto a su clasificación, destacando la relatividad de estos. A tal efecto se desarrolla la clasificación legal contenida en el Código Tributario Artículo 10.

- Impuestos

Se define al impuesto de la siguiente manera: “El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones considerada por la ley como hechos imponibles, siendo

hechos imponderables ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”.³¹ Se concluye que el impuesto es un recurso que es percibido por el Estado como medio para recaudar fondos financieros y que se realiza por razones políticas, económicas o sociales. Estos recursos son utilizados por el Estado para satisfacer sus obligaciones.

- Arbitrios

El arbitrio es un pago pecuniario establecido por ley con carácter obligatorio que realiza una colectividad establecida en un municipio, su finalidad es desarrollar obras de beneficio colectivo. “En conclusión, es el dinero que el vecino paga al municipio a través de las municipalidades a fin de que éstas puedan cumplir con la prestación de los servicios públicos”.³²

- Contribuciones especiales

Una contribución especial se le define como: “un tributo especial impuesto en virtud de un beneficio especial aportado a algún bien del patrimonio del contribuyente por una obra pública que realiza la Administración”.³³ Según el Código Tributario Artículo 13, “una contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador,

³¹ Villegas. **Op. Cit.** Pág. 135.

³² Duarte. **Op. Cit.** Pág. 1.

³³ Bielsa, Rafael. **Derecho administrativo.** Pág. 578.



beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales”.

Se define, como un tributo aislado en virtud de un beneficio especial aportado a algún bien del patrimonio del contribuyente por una obra pública que realiza la Administración Pública.

- Contribuciones por mejoras

El Código Tributario en el Artículo 13, regula lo concerniente a las contribuciones por mejoras, normando que es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.





CAPÍTULO II

2. Ley del Impuesto Sobre la Renta

Es necesario previo a entrar a desarrollar la Ley en sí , tener una visión y entendimiento acerca del impuesto sobre la renta, por lo que se acude a la doctrina para definir el concepto. Se sostiene que el impuesto sobre la renta es: “toda carga impuesta por un Gobierno sobre la renta de las personas individuales y colectivas y es una de las principales fuentes de recursos de los gobiernos de los países industrializados...”³⁴.

Se enuncia que al impuesto sobre la renta quedan sujetos diversos ingresos, entre los que se encuentran: “la renta ociosa, la procedente del capital, los ingresos debidos al trabajo independiente o subordinado. Se afirma que el impuesto sobre la renta, es uno de los impuestos que algunos Estados han establecido a través del órgano competente, con la finalidad de afectar las rentas provenientes de las personas individuales o jurídicas, nacionales o extranjeros, residentes o no en el país, encontrándose plenamente establecidas las bases de recaudación en la ley tributaria”.³⁵

Con respecto a su naturaleza jurídica se manifiesta que al impuesto sobre la renta le son aplicables “los caracteres del tributo ordinario del derecho público, y que en

³⁴Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros, finanzas públicas, sistema financiero de la República de Guatemala**. Pág. 167.

³⁵García Yash, Sheny Siomara. **Las obligaciones del patrono como agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia en Guatemala**. Pág. 20.



consecuencia es de naturaleza directa y personal”.³⁶ Es personal, porque no hace abstracción de la persona natural o jurídica a la que pertenece el ingreso, antes bien, la contempla en su particular situación contributiva; y es directo porque es difícil que el particular afectado pueda trasladar su carga hacia otros sectores económicamente débiles. También se define que el impuesto directo es aquel tributo que “varía según la renta o patrimonio del contribuyente, y en consecuencia es de naturaleza estrictamente personal...”³⁷.

Sin embargo a lo referido anteriormente, de acuerdo a la legislación guatemalteca, se dispone que el impuesto sobre la renta es de naturaleza pública, ya que es tanto emanado por el Estado así como exigido por él de manera coercitiva.

2.1. Características

Existen diversas características del impuesto sobre la renta, sin embargo de conformidad con el trabajo de investigación se consideró que las siguientes son las más importantes: directo, personal y elástico.

³⁶Flores Valeriano, Enrique. **El impuesto sobre la renta, doctrina, legislación y práctica.** Pág. 72.

³⁷ Porras y López, Armando. **Curso de derecho fiscal. Aspectos jurídicos y contables.** Página. 237.



a) Directo

Impuestos directos son aquellos que “el legislador alcanza por medio de la ley, al sujeto pasivo del impuesto, en tal forma que éste no traslada el pago del impuesto a una tercera persona... y que por ende el Impuesto sobre la Renta, es el prototipo de los impuestos directos”.³⁸ En Guatemala esta característica se explica debido a que el obligado por deuda propia es el contribuyente y es este el que debe responder ante el Estado, mediante la Administración Tributaria, por el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

b) Personal

La doctrina establece la característica de personal de la manera siguiente: “se funda en la capacidad tributaria, como sujeto pasivo del impuesto”.³⁹ Se concluye que es personal porque el legislador al establecer las bases de recaudación de los impuestos ha de considerar la capacidad económica del contribuyente para el cumplimiento de la obligación tributaria.

³⁸ **Ibid.** Pág. 241.

³⁹ **Ibid.** Pág. 242.



c) Elástico

Posee la cualidad de ser elástico ya que es técnico y práctico, provocando la facilidad en las cargas tributarias a la situación económica de un país, esto porque “grava las utilidades y, siendo estas fluctuantes, según el panorama económico-social, aquél va operando de acuerdo con el grado de utilidad alcanzado”. ⁴⁰ Esta característica es de suma importancia ya que el impuesto debe de ajustarse a la situación económica de un país y tener en cuenta la realidad nacional para poder dar los mejores resultados.

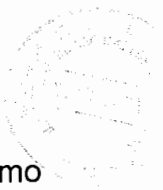
2.2. Sujetos

En el primer capítulo de la presente tesis se abarcaron tanto los temas del sujeto activo y el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, sin embargo es propio ahondar en el tema y establecer quienes son los obligados ante la Administración Tributaria.

2.2.1. Contribuyentes

Contribuyente es la persona natural o jurídica, que directamente paga los tributos. Técnicamente el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. El Código Tributario, en el Artículo 21 establece que son contribuyentes: “...las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación

⁴⁰ Ibid. Pág. 244.



tributaria”. Sin embargo, es necesario agregar que el legislador contemplo también como contribuyentes a las personas jurídicas sin personalidad, esto de acuerdo al Artículo 22 del mismo cuerpo legal, al referirse a situaciones especiales.

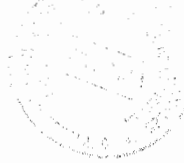
En conclusión, del análisis de la doctrina y la normativa tributaria, “se afirma que son contribuyentes como sujetos pasivos, las personas individuales o jurídicas, que por disposición de la ley, están obligados económicamente a contribuir con el Estado y que es el órgano competente, quien debe determinar las bases de recaudación de los tributos, conforme a las necesidades del Estado y los principios constitucionales en materia tributaria”.⁴¹

2.2.2. Responsables

Responsables son “todas aquellas personas que por mandato de ley están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de las obligaciones.”⁴² El Código Tributario en el Artículo 25 establece que responsable es “...la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.” También la normativa establece en el Artículo 25, que responsable es: “...toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos... si pagaré la obligación

⁴¹ García. **Op. Cit.** Pág. 5.

⁴² **Ibid.** Pág. 6.



tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente.”.

Se entenderá por responsables a las personas que por mandato legal deben cumplir con determinadas obligaciones fiscales, sin ser los deudores por cuenta propia de la obligación y sin tener la calidad de contribuyentes. Entre los responsables que contempla el Código Tributario se encuentran: los agentes de retención y de percepción.

Al explicar los conceptos de contribuyentes y responsables es propio desarrollar los sujetos pasivos de la obligación jurídica tributaria del impuesto sobre la renta , de las categorías de rentas, describiéndoles a continuación:

a) Renta de actividades lucrativas

En relación con las rentas de las actividades lucrativas se desarrolla tanto a los contribuyentes como a los agentes de retención, siendo los siguientes:

- Contribuyentes

La Ley de Actualización Tributaria en el Artículo 12, enuncia que son contribuyentes de las rentas de actividades lucrativas “las personas individuales, jurídicas y los entes o patrimonios, residentes en el país, que obtengan rentas afectas de actividades lucrativas (...)”.



Se consideran contribuyentes, en las rentas de actividades lucrativas, a todas aquellas personas individuales o jurídicas, entes o patrimonios, que residan en Guatemala y que encuadran en el supuesto contenido en el Artículo citado.

- Agentes de retención

En la Ley de Actualización Tributaria en el Artículo 13, establece que son agentes de retención en las rentas de actividades lucrativas los “sujetos pasivos del impuesto que se regula en este título, en calidad de agente de retención, cuando corresponda, quienes paguen o acrediten rentas a los contribuyentes y responden solidariamente del pago del impuesto”.

Se consideran agentes de retención en las rentas de actividades lucrativas a las personas que paguen o acrediten rentas a los contribuyentes dentro de esta cedula y en consecuencia responden solidariamente por el pago del impuesto con el contribuyente, por el incumplimiento de la obligación de enterar en las cajas fiscales las sumas que debió retener.

b) Renta del trabajo

Con respecto a las rentas del trabajo se establece la figura del contribuyente y del agente de retención, siendo estos: contribuyente y agente de retención.



- Contribuyente

En la Ley de Actualización Tributaria, Libro I Impuesto Sobre la Renta en el Artículo 71 se norma que son contribuyentes en las rentas de trabajo las “personas individuales, residentes en el país, que obtengan ingresos en dinero por la prestación de servicios personales en relación de dependencia”. Se considera contribuyente en las rentas de trabajo a las personas residentes en Guatemala, que prestan servicios en relación de dependencia y que obtienen un ingreso económico, sin importar el tipo de contratación que tengan, entiéndase trabajo indefinido, a plazo o por obra contemplados en el Código de Trabajo.

- Agente de retención

Regulando esto en el Artículo 75 de la Ley de Actualización Tributaria, se refiere a que todos los patronos o pagadores que paguen o acrediten a los trabajadores residentes en Guatemala una remuneración de cualquier naturaleza por los servicios brindados en relación de dependencia son considerados agentes de retención en las rentas del trabajo y deben cumplir con lo estipulado en la Ley de Actualización Tributaria. Esto en el entendido que no se excluye a nadie, sea este patrono, persona individual o jurídica, de la iniciativa privada o de la administración pública.



c) Renta de capital y ganancias de capital

En relación con la última renta siendo esta la de capital y ganancias de capital se desarrolla tanto el contribuyente como el agente de retención a continuación:

- Contribuyente

En el Artículo 85 de la Ley de Actualización Tributaria se establece que son contribuyentes en las rentas de capital y ganancias de capital “todas las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios sin personalidad jurídica, residentes en el territorio nacional, que obtengan rentas gravadas en el presente título (...).”

Se enumeran en la disposición legal los siguientes contribuyentes: las sociedades civiles, sociedades mercantiles, asociación, los fideicomisos, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas.



- Agente de retención

La Ley de Actualización Tributaria en el Artículo 94 estipula que el agente de retención en las rentas de capital es “toda persona que pague rentas de capital, por cualquier medio o forma, cuando proceda, debe retener el Impuesto sobre la Renta a que se refiere este título y enterarlo mediante declaración jurada, a la Administración Tributaria, dentro del plazo de los primeros diez (10) días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago o acreditamiento bancario en dinero.”

2.3. Rentas

La Ley de Actualización Tributaria divide las rentas en tres clases siendo: la renta de actividades lucrativas, las rentas del trabajo y las rentas de capital y ganancias del capital las cuales se explicarán a continuación. Es relevante establecer que el sistema cedular, en cuanto a el sistema de imposición que contiene el impuesto sobre la renta, es aquel que la legislación tributaria impone de forma separada en las clases de rentas que percibe, tal es el caso de la normativa tributaria guatemalteca.

Entre las características del sistema cedular se puede mencionar que “en cada categoría de renta se detalla, entre otros, las bases de recaudación siguientes: el hecho generador;



exenciones; sujeto pasivo; base imponible; deducciones; tipo impositivo; obligaciones; período impositivo; agente de retención; y gestión del impuesto”.⁴³

2.3.1. Renta de actividades lucrativas

El Artículo 4, inciso primero de la Ley de Actualización Tributaria establece “con carácter general, todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, se disponga o no de establecimiento permanente desde el que se realice toda o parte de esa actividad (...)”. Y en el Artículo 10 de la misma Ley y se establece el hecho generador “Constituye hecho generador del Impuesto sobre la Renta regulado en este título la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en dicho Libro, residentes en Guatemala (...)”.

Norma igualmente lo que se debe de entender por actividades lucrativas, siendo estas: “las que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente (...)”.

Las rentas de actividades lucrativas es una cedula de imposición sobre la renta regulada en el Artículo 2 de la Ley de Actualización Tributaria. Se puede deducir que va orientada a los sujetos pasivos que encuadren en el supuesto establecido en el segundo párrafo

⁴³ Ibid. Pág. 29.



del Artículo 10 de la mencionada Ley. Esta categoría permite que el contribuyente, para pagar el impuesto que le corresponderá, opte entre: régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas o el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

2.3.2. Rentas del trabajo

En la Ley de Actualización Tributaria en el inciso 2 del Artículo 4 establece dentro que las rentas de trabajo con carácter general "... son las provenientes de toda clase de contraprestación, retribución o ingreso, cualquiera sea su denominación o naturaleza que deriven del trabajo personal prestado por un residente en relación de dependencia, desarrollado dentro de Guatemala o fuera de Guatemala...".

Con respecto al hecho generador lo regula en el Artículo 68 del mismo cuerpo legal de la siguiente manera: "la obtención de toda retribución o ingreso en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia, por personas individuales residentes en el país (...)" De acuerdo al Artículo 2 de la referida ley, la renta del trabajo es una cedula de imposición sobre la renta.



2.3.3. Rentas de capital y ganancias del capital

El inciso 3 del Artículo 4 de la Ley de Actualización Tributaria regula que las rentas de capital y ganancias de capital con carácter general son “rentas de fuente guatemalteca las derivadas del capital y de las ganancias de capital, percibidas o devengadas en dinero o en especie, por residentes o no en Guatemala”. En relación al hecho generador en el Artículo 83 de la mencionada Ley se establece: “la obtención de rentas de capital y la realización de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie y que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente”.

Según la Ley de Actualización Tributaria Artículo 84, el campo de aplicación de las rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital se clasifican de la manera siguiente: rentas del capital inmobiliario; rentas del capital mobiliario; rentas de ganancias y pérdidas de capital; y las rentas provenientes de loterías, rifas, sorteos, bingos o eventos similares.

2.4. Costos y gastos deducibles

La Ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 20 establece la renta bruta; entendiendo esta como el conjunto de ingresos en dinero, créditos, bienes, valores acciones y derechos apreciables monetariamente percibidos por el sujeto de gravamen durante el período de imposición; se le deben deducir solo los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas.



“La deducción de los costos y gastos se basa en el principio que para producir un ingreso necesariamente se debe incurrir en los mismos en mayor o menor medida puesto que existen actividades generadoras de ingresos en las que no se incurre en mayores costos y otras en las que los costos de venta y los gastos de operación constituyen una erogación de fondos muy importante”.⁴⁴

La Ley de Actualización Tributaria establece en el Artículo 21 todos los gastos que son deducibles; sin embargo por el tema de investigación de la presente tesis no se mencionaran todos, sino que únicamente el numeral 22 que se refiere a las donaciones, tema que se desarrollara a continuación.

2.4.1. Donaciones

De conformidad con el Diccionario de la Real Academia Española se debe de entender la donación como “la liberalidad de alguien que trasmite gratuitamente algo que le pertenece a favor de otras personas que lo acepta”.⁴⁵

⁴⁴Magandi Ortiz, José Antonio. **Costos y gastos deducibles y no deducibles en las empresas comerciales, análisis del impuesto sobre la renta y las normas internaciones de contabilidad**. Pág. 15.

⁴⁵ <http://dle.rae.es/srv/fetch?id=E7oF9KZ> (Consultada 9 de diciembre del 2017).



En el Artículo 21 numeral 22 de la Ley de Actualización Tributaria preceptúa: “Las donaciones que pueden comprobarse fehacientemente, otorgadas a favor del Estado, las universidades entidades culturales o científicas.

Las donaciones a las asociaciones y fundaciones sin fines de lucro, de asistencia o servicio social, a las iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso y a los partidos políticos, todas las cuales deben estar legalmente constituidas, autorizadas e inscritas conforme a la ley, siempre que cuenten con la solvencia fiscal del periodo al que corresponde el gasto, emitida por la Administración Tributaria, la deducción máxima permitida a quienes donen a las entidades indicadas en este párrafo, no puede exceder del cinco por ciento de la renta bruta, ni de un monto máximo de quinientos mil Quetzales (Q.500,000.00) anuales, en cada periodo de liquidación definitiva anual.

En caso de donación en especie, además del porcentaje y monto señalado, la deducción por este concepto no puede exceder del costo de adquisición, producción o construcción, no amortizado o despreciado, del bien donado, según corresponda a la fecha de su donación.

Las donaciones deben registrarse en todos los casos tanto en la contabilidad del donante como en la del donatario”.



En este punto de la investigación las ramas del derecho se correlacionan para dar respuesta a la problemática del desperdicio de alimentos. Anotando esto que es esencial para la comprensión de la tesis, se concluye que la normativa es clara al regular la donación que pueden realizar los sujetos pasivos, sin embargo tal y como lo establece el Artículo 21 numeral 22 en su segundo y tercer párrafo existe un límite en caso de donación siendo este del 5% de la renta bruta y no exceder de un monto máximo de Q.500,000.00 anuales, en cada periodo de liquidación definitiva anual.

La presente limitación explicada en el párrafo anterior es crucial debido a que los sujetos pasivos afectos al impuesto sobre la renta obtendrán únicamente el beneficio que establece la Ley en la deducción de los gastos y no los incentiva a donar más, pues existe un límite; sin embargo sobre este tema se ahondara en el cuarto capítulo de la presente tesis.

2.5. Costos y gastos no deducibles

Luego de conocer la definición de costos y gastos deducibles, por analogía se puede definir a los costos y gastos no deducibles como “aquellos que no fueron necesarios o no se destinaron a la generación de rentas gravadas, por lo tanto, esos costos y gastos no pueden rebajarse, restarse o descontarse de esas rentas”.⁴⁶ En la Ley de Actualización Tributaria en el Artículo 23 establece los costos y gastos no deducibles.

⁴⁶ Ibid. Pág. 16.



CAPITULO III

3. Pérdidas y desperdicios de alimentos

La Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura FAO, por sus siglas en inglés, lanza la iniciativa *Save Food* Ahorremos Alimentos que consiste “en una campaña mundial para reducir las pérdidas y el desperdicio de alimento siendo su principal aliado *Messe Düsseldorf*”.⁴⁷

Save Food promueve un diálogo entre la industria, la investigación, la política y la sociedad civil sobre las pérdidas y el desperdicio de alimentos en el mundo, sobre su impacto en la pobreza y el hambre a nivel mundial, así como en el cambio climático y en la utilización de recursos naturales. Ha realizado distintos trabajos de investigación tanto a nivel mundial como a nivel regional explicando el tema del desperdicio de alimentos.

Siendo el desperdicio de alimentos sujeto principal de análisis para el presente capítulo esto para entender la situación a nivel mundial, para aproximarse a la realidad de Guatemala y plasmar como es afectada por este fenómeno.

⁴⁷ <http://www.fao.org/save-food/background/es/> (Consultada 10 de diciembre del 2017).



3.1. Definición

Con pérdidas de alimentos se hace referencia a la “disminución de la masa de alimentos comestibles en la parte de la cadena de suministro que conduce específicamente a los alimentos comestibles para el consumo humano. Las pérdidas de alimentos tienen lugar en las etapas de producción, post cosecha y procesamiento de la cadena de suministro de alimentos. Las pérdidas de alimentos que ocurren al final de la cadena alimentaria (venta minorista y consumo final) se conocen como desperdicio de alimentos, más relacionado con el comportamiento de los vendedores minoristas y los consumidores”.⁴⁸

Las pérdidas o el desperdicio alimentarios se miden únicamente para los productos destinados al consumo humano. “Por definición, las pérdidas de alimentos o el desperdicio son masas de alimentos que se tiran o desperdician en la parte de las cadenas alimentarias que conducen a productos comestibles destinados al consumo humano. Por ello, los alimentos que estaban destinados en un principio al consumo humano pero que el azar ha sacado de la cadena alimentaria humana se consideran pérdidas o desperdicio de alimentos. Este enfoque distingue entre usos no alimentarios planeados y usos no alimentarios no planeados, que aquí se han tenido en cuenta como pérdidas.”⁴⁹

⁴⁸ Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y Agricultura. **Pérdidas y desperdicio de alimentos en el mundo. Alcance, causas y prevención.** Pág. 2.

⁴⁹ Ibid.



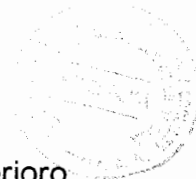
Se concluye con la información proporcionada en los informes realizados para la iniciativa Ahorremos Alimentos de la FAO citados en los párrafos anteriores que la pérdida y el desperdicio de alimentos se da cuando aquellos alimentos dirigidos para el consumo humano no se consumen y aún están en condiciones para ser ingeridos. Entendiendo que las pérdidas suceden principalmente durante la producción, post cosecha, almacenamiento y transporte, y los desperdicios ocurren durante la distribución y consumo en relación directa con el comportamiento de vendedores mayoristas y minoristas, servicios de venta de comida y consumidores que deciden desechar los alimentos que aún tienen valor.

3.2. Tipos de pérdidas de alimentos y desperdicio

En el estudio hecho para medir la cantidad de desperdicio y pérdida de alimentos realizado por la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura se distinguieron cinco fronteras del sistema en las Cadenas de Suministro de Alimentos o CSA de los productos básicos vegetales y animales. Se estimaron las pérdidas y el desperdicio de alimentos para cada uno de estos segmentos de las CSA, considerándose los aspectos siguientes:

3.2.1. Productos vegetales básicos y no básicos

- a. Producción agrícola: pérdidas debidas a daños mecánicos y/o derrames durante la cosecha, la separación de cultivos en la post cosecha, etc.



- b. Manejo post cosecha y almacenamiento: pérdidas debidas a derrames y al deterioro de los productos durante el manejo, almacenamiento y transporte entre la finca de explotación y de distribución.
- c. Procesamiento: pérdidas debidas a derrames y al deterioro de los productos durante el procesamiento industrial o doméstico. Las pérdidas pueden ocurrir cuando se separan los cultivos apropiados de los no apropiados para el procesamiento o durante las etapas de lavado, pelado, troceado y cocción, o al interrumpir procesos y en los derrames accidentales.
- d. Distribución: pérdidas y desperdicio en el sistema de mercado.
- e. Consumo: pérdida y desperdicio durante el consumo en el hogar.

3.2.2. Productos animales básicos y no básicos

- a. Producción agrícola: las pérdidas de carne de bovino, de cerdo y de ave se deben a las muertes de animales que se producen durante la cría; las pérdidas de pescado tienen su origen en los peces que se desechan durante la pesca; las pérdidas de leche, por su parte, se deben a la disminución de la producción de este líquido por la mastitis en vacas lecheras.
- b. Manejo post cosecha y almacenamiento: las pérdidas de carne de bovino, de cerdo y de ave se deben a las muertes que se producen durante el transporte al matadero



y a los animales que se desechan en este; las pérdidas de pescado tienen su origen en los derrames y el deterioro que se producen durante el enhielado, envasado, almacenamiento y transporte tras la descarga; las pérdidas de leche, por su parte, se deben a los derrames y al deterioro durante el transporte entre la granja y la distribución.

- c. Procesamiento: las pérdidas de carne de bovino, de cerdo y de ave se deben a los derrames en el desbarbado durante la matanza y el procesamiento industrial adicional; las pérdidas de pescado tienen su origen en los procesos industriales como el enlatado o el ahumado; las pérdidas de leche, por su parte, se deben a los derrames que tienen lugar durante el tratamiento industrial y la transformación del producto.
- d. Distribución: pérdidas y desperdicio en el sistema de mercado.
- e. Consumo: pérdida y desperdicio durante el consumo en el hogar.

Se observa así que el desperdicio de alimentos se agrupa en productos vegetales básicos y no básicos, y en productos animales básicos y no básicos. Se determinó que la pérdida y el desperdicio de alimentos se da en todas las etapas, siendo estas desde la producción agrícola, manejo post cosecha y almacenamiento, procesamiento, distribución y consumo. Esta clasificación es importante ya que permitirá comprender el alcance que llega a tener la pérdida y el desperdicio de alimentos.



3.3. Alcance de las pérdidas de alimentos y desperdicio

Un tercio de las partes comestibles de los alimentos producidos para el consumo humano se pierde o desperdicia, representando 1300 millones de toneladas al año. Los alimentos se desperdician a lo largo de la cadena de suministro de alimentos, desde la producción agrícola inicial hasta el consumo final en el hogar. En los países de ingresos altos y medianos, los alimentos se desperdician en gran medida. "En los países de ingresos bajos, los alimentos se pierden principalmente durante las primeras etapas y etapas intermedias de la cadena de suministro de alimentos y se desperdician muchos menos alimentos en el consumo".⁵⁰

"Las pérdidas per cápita de alimentos en Europa y América del Norte son de 280 a 300 kg/año, mientras que en el África subsahariana y Asia meridional y sudoriental son de 120 a 170 kg/año. La producción per cápita total de partes comestibles de alimentos para el consumo humano es, en Europa y América del Norte, de aproximadamente 900 kg/año, mientras en el África subsahariana y Asia meridional y sudoriental es de 460 kg/año".⁵¹

"La cantidad de alimentos per cápita desperdiciada por los consumidores es de 95 a 115 kg/año en Europa y América del Norte, mientras que esta cifra alcanza solo de 6 a 11 kg/año en el África subsahariana y Asia meridional y sudoriental. Las pérdidas de

⁵⁰ Ibid. Pág. 5.

⁵¹ Ibid.



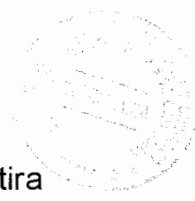
alimentos en los países industrializadas son tan altas como en los países en desarrollo, pero hay que tener en cuenta que en los países en desarrollo más del 40% de las pérdidas de alimentos se produce en las etapas de post cosecha y procesamiento, mientras que en los países industrializados más del 40% de las pérdidas de alimentos se produce en la venta minorista y el consumo. Los consumidores de los países industrializados desperdician casi la misma cantidad de alimentos (222 millones de toneladas) que la producción de alimentos neta total del África subsahariana (230 millones de toneladas)".⁵²

Tal y como lo determina el estudio en total se desperdicia un tercio del total de la comida a nivel mundial, llegando a 1300 millones de toneladas de comida al año en perfectas condiciones, por lo que es un tema de suma trascendencia, ya que se deben de proponer distintas soluciones para el aprovechamiento de estos alimentos. Una de ellas partiendo la realidad de nacional y que la presente investigación propone es el establecer una excepción al límite que existe en el caso de donación en el impuesto sobre la renta, al ser un incentivo hacia los sujetos pasivos para que donen los alimentos que terminaran siendo arrojados al desperdicio.

3.4. Causas y prevención

Los alimentos se desperdician a lo largo de toda la cadena de suministro de alimentos, desde la producción agrícola inicial hasta el consumo final en el hogar. En los países de

⁵² Ibid.



ingresos altos y medianos se desperdicia de manera desmesurada, es decir, se tira incluso si los alimentos todavía son adecuados para el consumo humano; no obstante cantidades significativas de alimentos se pierden y desperdician también al principio de la cadena de suministro de alimentos. “En los países de ingresos bajos, la mayoría de los alimentos se pierden en las etapas de la cadena de suministro de alimentos que van de la producción al procesamiento”.⁵³

Por lo que a continuación se resumirán las causas y medidas de prevención que aconseja la iniciativa *Save Food* o *Ahorremos Comida*.

3.4.1. Producción

En los países industrializados se pierden alimentos cuando la producción excede la demanda. “Los agricultores, con el fin de garantizar la entrega de las cantidades acordadas y anticipándose al impredecible mal tiempo o a los ataques de plagas, hacen planes de producción por si acaso y acaban produciendo cantidades superiores a las necesitadas. Cuando se produce más de lo necesario, una parte de las cosechas excedentarias se vende a los procesadores de alimentos o como comida para animales. Sin embargo, esto no suele ser económicamente rentable puesto que los precios en estos sectores son mucho menores que en el sector minorista.”⁵⁴

⁵³ Ibid. Pág. 11.

⁵⁴ Ibid.

Con respecto a la prevención, se basa en la comunicación y cooperación entre agricultores. El riesgo de sobreproducción podría reducirse mediante la cooperación entre agricultores, si los cultivos excedentarios de una explotación agrícola resolvieran la escasez de cultivos de otra.

3.4.2. Recolección prematura

En los países en desarrollo, y a veces en los países desarrollados, se pierden alimentos debido a una recolección prematura. “En ocasiones, los agricultores pobres recolectan los cultivos demasiado pronto debido a deficiencias alimentarias o a la necesidad desesperada de efectivo durante la segunda mitad de la campaña agrícola. De esta manera, los alimentos tienen un menor valor nutritivo y económico y pueden desperdiciarse si no son adecuados para el consumo”.⁵⁵

La prevención consiste en organizar a los pequeños agricultores, así como diversificar y exclusivizar su producción y comercialización. Los pequeños agricultores con pocos recursos pueden organizarse en grupos para producir una variedad de cantidades significativas de cultivos comerciales o animales. De esta manera, pueden recibir préstamos de instituciones financieras agrícolas o pagos por adelantado de los compradores de los productos.

⁵⁵ Ibid.

3.4.3. Estándares estéticos

Los supermercados imponen altos estándares estéticos para los productos frescos, esto conlleva al desperdicio de alimentos. Los supermercados rechazan algunos productos alimenticios en la explotación agrícola debido a estrictos estándares de calidad sobre el peso, tamaño y apariencia de los cultivos. “Por tanto, una buena parte de los cultivos nunca quita la explotación. Aunque algunos cultivos desechados se usan como pienso, los estándares de calidad desvían alimentos concebidos en un principio para el consumo humano hacia otros usos”.⁵⁶

La prevención sería una venta más próxima al consumidor. La cantidad de cultivos desechados podría reducirse si se vendieran de manera más directa al consumidor sin pasar por los estrictos estándares de calidad establecidos por los supermercados sobre peso, tamaño y apariencia.

3.4.4. Tirar es más barato que utilizar o reutilizar

La actitud tirar es más barato que utilizar o reutilizar provoca el desperdicio de alimentos. A menudo, las líneas industrializadas de procesamiento de alimentos llevan a cabo procedimientos de desbarbado para garantizar que el producto final tenga una forma y un tamaño adecuados. “En ocasiones, estos desechos procedentes del desbarbado pueden utilizarse para el consumo humano, pero se suelen tirar. Los errores que tienen

⁵⁶ Ibid. Pág. 12.

lugar durante el procesamiento dan como resultado productos finales con un peso, forma o apariencia inadecuados, o envases dañados, sin que por ello el sabor o el valor nutricional de los alimentos se vean afectados.”⁵⁷

Una de las prevenciones es desarrollar mercados para productos por debajo de los estándares. Tanto las organizaciones comerciales como caritativas podrían organizarse para recolectar y vender, o usar los productos desechados por no cumplir con los estándares, y que todavía son inocuos y tienen un sabor y valor nutricional buenos.

Es aquí en donde puede notarse que una solución práctica para los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta que manejan alimentos y tienen pérdida o desperdicio de estos: donarlos. Sin embargo, como se analiza en el siguiente capítulo, al no tener un beneficio, ya que es más barato tirar que reutilizar, prefieren no realizarlo ya que no ven ningún beneficio económico y la comida al final se termina desperdiciando.

3.5. Situación en América Latina y el Caribe

Una vez desarrollado ampliamente el tema de la pérdida y el desperdicio de alimentos, dejándose claros los conceptos referentes a su definición, la clasificación de la misma, el alcance que tiene a nivel mundial y sus causas y posibles prevenciones; es necesario que se delimite el problema a América Latina y el Caribe, que es la región vinculante. Para este propósito se tomará como base el estudio realizado por la Organización de las

⁵⁷ Ibid. Pág. 14.



Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura titulado Pérdidas y desperdicios de alimentos en América Latina y el Caribe.

En América Latina se pierden o desperdician hasta 127 millones de toneladas de alimentos al año. Esto supondría el desaprovechamiento diario de 348 mil toneladas de productos comestibles. La Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura estima que los alimentos desaprovechados en América Latina serían suficientes para satisfacer las necesidades alimenticias de 300 millones de personas. Establece también que 36 millones de personas podrían cubrir sus necesidades calóricas tan sólo con los alimentos perdidos o desperdiciados a nivel de puntos de venta directa a consumidores.

3.6. Alianza regional

Desde el año 2011, la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura ha impulsado acciones a nivel global para atender la problemática de la pérdida y desperdicio de alimentos. “En octubre de 2014 se llevó a cabo una Consulta Regional, en la cual expertos de 13 países latinoamericanos y caribeños analizaron el alcance de la problemática y las acciones en marcha, conformándose una Red de Expertos donde la FAO ejerce la secretaría técnica”.⁵⁸

⁵⁸ Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y Agricultura. **Pérdidas y desperdicios de alimentos en América Latina y el Caribe**. Pág. 9.

En dicho encuentro se planteó y validó una Estrategia Regional de Reducción de pérdida y desperdicio de alimentos, la cual plantea la construcción de una estructura facilitadora para la suma de esfuerzos y el establecimiento de metas comunes. Desde entonces, algunos países, con el apoyo de las respectivas representaciones nacionales de la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y Agricultura, han conformado Comités Nacionales para la Reducción de Pérdida y Desperdicio de Alimentos, los cuales están integrados por actores públicos, privados y de la sociedad civil.

Actualmente, Costa Rica y República Dominicana cuentan con comités nacionales y se han iniciado procesos similares en Argentina, Brasil, Chile, Colombia, México, Perú, San Vicente y las Granadinas, y Uruguay. Hay que mencionar que Guatemala aún no se ha pronunciado al respecto de esta alianza regional.

En septiembre del año 2015 se llevó a cabo el Primer Diálogo Regional sobre Pérdidas y Desperdicios de Alimentos en Santo Domingo, República Dominicana, contando con la participación de la Vicepresidencia de la República Dominicana, así como de autoridades y representantes de 11 países de la región. El diálogo tuvo como objetivo promover a la reducción de la pérdida y desperdicio de alimentos como una de las estrategias para apoyar la erradicación del hambre, la pobreza y la malnutrición en la región, en el marco de los Objetivos de Desarrollo Sostenible.

3.7. Avances internacionales

A continuación se mencionan algunos ejemplos de países que han tomado acciones directas para reducir la pérdida y desperdicio de alimentos.

3.7.1. Argentina

Mediante la Resolución Ministerial 392/2015, se creó el Programa Nacional de Reducción de Pérdida y Desperdicio de Alimentos, el cual constituye una base fundamental para reforzar las acciones emprendidas y generar otras, en un abordaje multisectorial, integral y coordinado. Dentro de los avances se puede mencionar que también se realizó un manual para aprovechar al máximo los alimentos y evitar el desperdicio dirigido a los consumidores.

3.7.2. Brasil

Se han iniciado acciones hacia la formación de una Red Nacional de Expertos en Reducción de Pérdida y Reducción de alimentos o PDA, con el objetivo de desarrollar una estrategia coordinada para reducir el desperdicio de alimentos y están incluidas en el marco de las políticas de Seguridad Alimentaria y Nutricional y el fortalecimiento del sistema alimentario del país. En ese sentido, se ha identificado la necesidad de un Comité Directivo, integrado por representantes de las instituciones participantes, para coordinar y gestionar las acciones a desarrollar por la red.

“Brasil ha tomado en consideración la donación de alimentos y con ese fin, se presentaron siete proyectos de ley: Proyectos de la Cámara de Diputados 1748/2015, 1788/2015, 2131/2015, 2352/2015, 2194/2015, 2574/2015 y 2775/2015.”⁵⁹

3.7.3. Costa Rica

La Red Costarricense para la Disminución de Pérdidas y Desperdicio de Alimentos *Save Food Costa Rica* “tiene como objetivo establecer las estrategias para disminuir las PDA, a partir de investigación y monitoreo; comunicación y sensibilización a los diversos sectores de la sociedad costarricense; implementación de políticas públicas pertinentes; y la coordinación de acciones conjuntas según el rol de cada miembro.”⁶⁰

Dentro de sus avances puede mencionarse que ha realizado un desarrollo de estudios de pérdidas en algunas agrocadenas, al momento, tomate y lácteos; y en puntos como restaurantes, así como la documentación de casos de medición y sensibilización para disminuir desperdicios en comedores institucionales y empresariales.

⁵⁹ Ibid. Pág. 12.

⁶⁰ Ibid. Pág.16.



CAPÍTULO IV

4. Establecer una excepción dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en los gastos deducibles en el caso de donaciones en caso de alimentos para evitar su desperdicio

Se inicia este capítulo con una breve contextualización acerca de la desnutrición. Esta se debe entender como el resultado físico del hambre, enfermedad devastadora de dimensiones epidémicas que padecen 52 millones de niños y niñas menores de 5 años en todo el mundo. Al año causa la muerte de más de 3 millones de niños y niñas.

Pero esta pandemia es a su vez un problema social: una pesada hipoteca que condiciona el futuro de los niños y niñas que la padecen. Afecta su desarrollo físico, intelectual y salud de por vida. Estos niños y niñas serán adultos frágiles a los que les resultará difícil sacar adelante a su familia, perpetuando así el círculo vicioso entre la pobreza y el hambre. “Se estima que la pérdida de productividad de una persona que ha padecido desnutrición superará el 10% de los ingresos que obtendría a lo largo de su vida y que un país puede perder hasta el tres por ciento de su producto interior bruto a causa de la desnutrición”.⁶¹

⁶¹<https://www.accioncontraelhambre.org/es/que-hacemos/ejes/nutricion-y-salud> (Consultado: 18 de diciembre de 2017).

La situación nutricional en la región es un indicador más de las desigualdades sociales; asimismo, es causa y a su vez consecuencia de la pobreza. “Mientras la producción de bienes e insumos alimentarios triplica los requerimientos energéticos de la población, 53 millones de personas tienen un acceso insuficiente a los alimentos. La región es en extremo heterogénea, con una gran diversidad de situaciones entre países y dentro de ellos”.⁶²

Se hace mención que la producción de bienes e insumos alimentarios triplica los requerimientos energéticos de la población, sin embargo se pierden o desperdician como se ha analizado en el capítulo anterior. “El número de personas que sufre hambre en América Latina y el Caribe aumentó en 2,4 millones de 2015 a 2016, alcanzando un total de 42,5 millones, según el Estado de la Seguridad Alimentaria y Nutrición en el Mundo 2017”.⁶³

“El hambre está aumentado en América Latina y el Caribe por primera vez en la última generación. Esto es inaceptable y todos los latinoamericanos y caribeños deberíamos sentirnos personalmente ofendidos por este retroceso. No podemos dar un paso atrás, poniendo en riesgo la salud, el bienestar o incluso la vida de miles de personas”, dijo el Representante Regional de la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura (FAO), Julio Berdegue.⁶⁴

⁶² Martínez, Rodrigo y Fernández, Andrés. **Desnutrición infantil en América Latina y el Caribe**. Pág. 5.

⁶³ <http://www.fao.org/americas/noticias/ver/es/c/1037377/> (Consultado: 20 de diciembre de 2017).

⁶⁴ **Ibid.**

El nuevo conjunto de datos muestra que el hambre en 2013 afectaba a 39,1 millones de personas, subiendo a 40,1 millones en 2015 y alcanzando 42,5 millones en 2016, el 6,6% de la población regional. Se estima pertinente mencionar este aumento al hambre de la región, mientras las demás regiones avanzan hacia la eliminación del hambre y desnutrición. ¿Qué hace Latinoamérica y el Caribe para reducir esto? Parece pues que las políticas que se han implementado no son suficientes para eliminar y, mucho menos, erradicar este problema trascendental.

Los datos específicos en Guatemala no son mucho mejor, un país en donde 4 de cada 10 niños y niñas (43,4%) menores de cinco años presentan desnutrición crónica, condición que provoca menor retención escolar, menor productividad, propensión a adquirir enfermedades y pérdida del coeficiente intelectual, efectos irreversibles durante toda la vida. La desnutrición crónica afecta a 8 de cada 10 (80%) de los niños y las niñas indígenas.

Además del evidente deterioro físico y mental que conlleva la desnutrición en los niños, esto repercute académicamente también, ya que la matriculación en la enseñanza primaria se ha incrementado notablemente los últimos años llegando hasta el 96%. Sin embargo, la permanencia en la escuela sigue siendo un problema esencial ya que sólo 4 de cada 10 niños y niñas que comienzan este ciclo lo culminan. Las niñas indígenas asisten, en promedio, sólo 3 años.



¿Qué clase de soluciones se proponen para eliminar esta problemática? En donde se tiene una pérdida y desperdicios de alimentos por un tercio de las partes comestibles de los alimentos producidos para el consumo humano, lo que representa alrededor de 1300 millones de toneladas al año, y se tiene un alarmante aumento en el hambre, es claro que si se está desperdiciando comida y existe desnutrición es necesario hacer un balance con soluciones prácticas para evitar esto, ya que es vital para combatir el hambre, aumentar los ingresos y mejorar la seguridad alimentaria de las personas.

4.1. Situación en Guatemala

De acuerdo con Lucrecia Rodríguez gerente de desarrollo del Banco de Alimentos, en Guatemala se deshecha un millón de toneladas de comida al año, esto a pesar de que la pobreza se agudizó en Guatemala en la última década, especialmente en el área rural e indígena, donde alcanza hasta el 83,10 % de sus habitantes.

"Los indicadores, de acuerdo con la última medición de condiciones de vida (del Instituto Nacional de Estadística de 2014) son graves en Guatemala, y particularmente dramáticos en territorios rurales, donde es casi el doble y la pobreza extrema es de más del triple".⁶⁵

⁶⁵<http://www.prensalibre.com/guatemala/comunitario/expertos-afirman-que-pobreza-se-agudizo-en-guatemala-en-ultima-decada> (Consultado: 20 de diciembre de 2017).



Adrián Zapata apuntó que mientras en América Latina se avanzó en el marco de los Objetivos de Desarrollo del Milenio (incluyendo la lucha contra la pobreza), en Guatemala se retrocedió. De acuerdo con el Instituto Nacional de Estadística (INE), Guatemala está marcada por un 59,3% de pobreza total (incluye un 23,36% de pobreza extrema). En 2006 el nivel total de pobreza se situaba en 51,2%.

Los departamentos con mayoría de población indígena son quienes mayores índices de pobreza sufren, como Alta Verapaz, con un 83,10 % de pobreza total (53,60 % de extrema pobreza); Sololá, con 80,90 % de pobreza total (39,90 % de extrema pobreza); y Totonicapán, con 77,50 % de pobreza total (41,10 % de extrema pobreza). Esto está ligado directamente con el tema de desnutrición que se desarrolló brevemente al inicio del capítulo mencionando.

El Banco de Alimentos en Guatemala es una asociación civil del sector privado, no lucrativa y auto financiable, líder en la captación y distribución de alimentos a comunidades con hambre en Guatemala. Su objetivo es ser la instancia del sector privado que moviliza recursos alimenticios para combatir el hambre y apoyar el desarrollo integral sostenible de los guatemaltecos en extrema pobreza. Fundada en el año 2003 con ayuda de la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura, sin embargo aún no se le ha tomado en consideración para incluirla como una política pública o ayuda del Estado.



El Banco de Alimentos es la única asociación a la cual las empresas donan alimentos que ya no pueden vender y este los redistribuye para el consumo humano a asilos, orfanatos y organizaciones no gubernamentales. Aparte tienen beneficiarios a los cuales se les proporciona despensas que tienen un valor recuperativo de Q50.00 de alimentos con buenos valores nutricionales y que en el mercado tendrían un valor de Q250.00.

Señala el Banco de Alimentos que es un verdadero problema que las empresas al donar los alimentos tengan un límite, ya que en el Artículo 21 numeral 22 de la Ley de Actualización Tributaria preceptúa: "...las donaciones a las asociaciones y fundaciones sin fines de lucro, de asistencia o servicio social, a las iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso y a los partidos políticos, todas las cuales deben estar legalmente constituidas, autorizadas e inscritas conforme a la ley, siempre que cuenten con la solvencia fiscal del periodo al que corresponde el gasto, emitida por la Administración Tributaria, la deducción máxima permitida a quienes donen a las entidades indicadas en este párrafo, no puede exceder del cinco por ciento (5%) de la renta bruta, ni de un monto máximo de quinientos mil Quetzales (Q.500,000.00) anuales...".

Esto se explica y se debe a que las empresas al tener un límite no pueden deducir de sus gastos esas donaciones y dejan de realizarlas al no conllevarles ningún beneficio económico. Como se mencionó en capítulos anteriores, es más barato para las empresas tirar la comida que redistribuirla. Por lo que se debe de analizar el incluir una excepción al límite en el caso de donación cuando se trate exclusivamente de

alimentos por la naturaleza de los mismos, ya que son perecederos y se debe de actuar inmediatamente para redistribuirlos.

Los alimentos que no logran ser donados se llevan a lugares para desaparecerlos, no son destruidos sino que son llevados a vertederos. Las personas saben de esto y van a buscarlos, lo que trae más enfermedades. La pérdida y el desperdicio de alimentos en Guatemala es un lujo que no se puede permitir. Se desperdicia del 20% al 30% de granos básicos según datos de la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y Agricultura.

4.1.1. Regulación legal

Como República, Guatemala tiene legislación nacional como internacional que regula lo relacionado a la alimentación, siendo este un interés del Estado y por lo que deben de encontrarse soluciones para asegurar este derecho.

a) Legislación nacional

En la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 99 se preceptúa: “El estado velará porque la alimentación y nutrición de la población reúna los requisitos mínimos de salud. Las instituciones especializadas del Estado deberán coordinar sus acciones entre sí o con organismos internacionales dedicados a la salud, para lograr un sistema alimentario nacional efectivo”.

En el Artículo 51 de la Constitución se establece también: “El estado protegerá la salud física, mental y moral de los menores de edad y de los ancianos. Les garantizara su derecho a la alimentación, salud, educación y seguridad y previsión social”. En el mismo sentido, el Artículo 96 de la Carta Magna norma: “El Estado controlará la calidad de los productos alimenticios... y de todos aquellos que puedan afectar la salud y bienestar de los habitantes...”.

Se concluye así que la Constitución Política de la República de Guatemala da los principios fundamentales para procurar el derecho a la alimentación y un programa alimentario nacional efectivo.

- El Decreto 32-2005 de Guatemala crea el Sistema Nacional de Seguridad Alimentaria Nutricional. La seguridad alimentaria nutricional “se define como el derecho a tener acceso físico, económico y social, oportuno y permanente, a una alimentación adecuada en cantidad y calidad, con pertinencia cultural, preferiblemente de origen nacional, así como a su adecuado aprovechamiento biológico, para mantener una vida saludable y activa, sin discriminación de raza, etnia, color, género, idioma, edad, religión, opinión política o de otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social ”.⁶⁶ Procura así el Estado la seguridad alimentaria nutricional.

⁶⁶http://www.paho.org/gut/index.php?option=com_content&view=article&id=184:seguridad-alimentaria-y-nutricional&Itemid=254 (Consultado: 22 de diciembre de 2017).

- El Decreto 27-2003 Ley de Protección Integral de la Niñez y Adolescencia en su Artículo 4 regula: “Deberes del Estado. Es deber del Estado promover y adoptar las medidas necesarias para proteger a la familia, jurídica y socialmente, así como garantizarle a los padres y tutores, el cumplimiento de sus obligaciones en lo relativo a la vida, libertad, seguridad, paz, integridad personal, salud, alimentación, educación, cultura, deporte, recreación y convivencia familiar y comunitaria de todos los niños, niñas y adolescentes”. Establece el Estado la alimentación de los niños y adolescentes como un deber del mismo.
- El Decreto 80-96 Ley de Protección para las Personas de la Tercera Edad en el Artículo 17 establece: “El Estado promoverá por los medios a su alcance, que el anciano obtenga una alimentación sana y adecuada a la edad y estado físico, considerado en forma particular, según la norma dietética para la edad avanzada”. Se concluye que la legislación guatemalteca realiza un reconocimiento del derecho de la alimentación para todas las edades.
- Decreto 90-97 Código de Salud en el Artículo 39 regula: “...a) Las acciones de promoción de la salud estarán dirigidas a mantener y mejorar el nivel de la salud, mediante la adopción de estilos de vida sanos con énfasis en el cuidado personal, ejercicio físico, alimentación y nutrición adecuadas...”. La alimentación es un deber de Estado, que debe de facilitar su alcance siempre respetando y controlando su calidad.



b) Legislación internacional

- En la Declaración Universal de los Derechos Humanos Artículo 25 norma : “ 1. Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad.”
- El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales Artículo 11 prescribe: “ 1. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia. Los Estados Partes tomarán medidas apropiadas para asegurar la efectividad de este derecho, reconociendo a este efecto la importancia esencial de la cooperación internacional fundada en el libre consentimiento. ...”.
- La Convención de los Derechos del Niño también regula lo concerniente a la alimentación en el Artículo 24 el cual norma: “Los Estados Partes reconocen el derecho del niño al disfrute del más alto nivel posible de salud y a servicios para el tratamiento de las enfermedades y la rehabilitación de la salud. Los Estados Partes se esforzarán por asegurar que ningún niño sea privado de su derecho al disfrute de esos servicios sanitarios. 2. Los Estados Partes asegurarán la plena aplicación de este derecho y, en

particular, adoptarán las medidas apropiadas para: c) Combatir las enfermedades y la malnutrición en el marco de la atención primaria de la salud mediante, entre otras cosas, la aplicación de la tecnología disponible y el suministro de alimentos nutritivos adecuados y agua potable salubre, teniendo en cuenta los peligros y riesgos de contaminación del medio ambiente”.

- Y como última referencia al derecho de la alimentación esta la Declaración de los Derechos y Deberes del Hombre, la que en su Artículo 11 regula: “Derecho a la preservación de la salud y al bienestar Toda persona tiene derecho a que su salud sea preservada por medidas sanitarias y sociales, relativas a la alimentación, el vestido, la vivienda y la asistencia médica, correspondientes al nivel que permitan los recursos públicos y los de la comunidad”.

Como se ha acotado existe tanto legislación nacional e internacional que protege el derecho a la alimentación, obligando a los Estados para que facilite los medios para conseguirla, así como tener medidas de control para que esta no afecte la salud. Siendo la alimentación un derecho fundamental y del cual es clave que el Estado promueva diferentes acciones para poder asegurarlo.

4.2. Consecuencias

Las consecuencias son varias, con respecto a la salud de las personas se menciona que debido a que las empresas no donan todos los alimentos al tener un límite establecido

en la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 5% de la renta bruta, y monto máximo de Q.500,000.00 anuales, el resto de comida es tirada a la basureros. Vertederos que son visitados por personas en situaciones de pobreza a buscar alimentos. “Las condiciones son insalubres y pueden conducir a la muerte, como sucedió en el año 2014 cuando 4 menores murieron por intoxicación al ingerir sopas instantáneas del basurero de la zona 3 de la ciudad de Guatemala.”⁶⁷

Referente a la tierra, también sufre consecuencias ya que la agricultura intensiva no permite el barbecho y reposición de las tierras, disminuyendo así la fertilidad del suelo. Cuando aproximadamente un tercio de los alimentos que se producen en el mundo no se consume los suelos sufren una presión innecesaria. “En 2007 se utilizaron casi 1400 millones de hectáreas de tierras para producir alimentos que no se consumieron. Esto representa una superficie más grande que el Canadá y la India juntos.”⁶⁸

Con respecto al agua en la agricultura, ya se usa el 70% del agua dulce que se retira en la tierra, y todo nuevo aumento de la producción agrícola significará un mayor consumo de agua. El agua representa un factor limitante clave de la seguridad mundial, y cuando los alimentos se desperdician el agua se malgasta.

Respecto al cambio climático los sistemas alimentarios y agrícolas dependen enormemente de la disponibilidad de energía derivada de combustibles fósiles. El

⁶⁷<http://www.soy502.com/articulo/ninos-colonia-amparo-i-mueren-intoxicados-producto-quimico> (Consultado: 26 de diciembre de 2017).

⁶⁸ <http://www.fao.org/3/a-ar428s.pdf> (Consultado: 27 de diciembre de 2017).

petróleo se utiliza en casi todas las fases de la producción de alimentos: desde la producción de fertilizantes hasta la plantación y cosecha mecanizadas, el riego, el enfriamiento y el transporte. Lo que es más, los alimentos descartados que son vertidos en un terraplenado y se descomponen de forma anaeróbica liberan metano, un gas que tiene un poder de retención térmica 25 veces superior al del dióxido de carbono.

Y como última consecuencia, afecta también a la biodiversidad, ya que los alimentos que no se consumen constituyen uno de los varios factores que contribuyen a las pérdidas de biodiversidad debidas a las variaciones de hábitat, a la sobre explotación, a la contaminación y al cambio climático. En todo el mundo la baja eficiencia de la producción de alimentos es en parte causa de la deforestación de una superficie de 9,7 millones de hectáreas anuales que se dedican al cultivo de especies vegetales alimentarias; esta superficie representa el 74 % de la superficie total que se deforesta cada año.

4.3. Excepción al límite del gasto deducible en el caso de donación de alimentos

Al implementar una excepción al límite establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 5% de la renta bruta, y monto máximo de Q.500,000.00 anuales, en cada periodo de liquidación definitiva anual en el Artículo 21 numeral 22 se solucionaría de manera inmediata el desperdicio de alimentos, ya que las empresas al tener un beneficio al donar esta comida al Banco de Alimentos, que es la única asociación que a nivel nacional se encarga de la redistribución de la comida o cualquiera otra que se dedique



a eso en el futuro, no tendría que tirarla en vertederos que comprometen a la salud de todos los habitantes.

Hay que mencionar también que no se vería afectada la recaudación del impuesto sobre la renta ya que aunque el Estado deja de percibir ese impuesto de manera pecuniaria, lo recibiría en forma de alimentos que vendría a cubrir otro tipo de necesidades y que por la naturaleza de la comida no se puede esperar ni estar dispuesto a los procedimientos del Estado, ya que para ese entonces la comida se echaría a perder y vendría a ser desperdicio de alimentos.

La naturaleza de la comida es que se descomponga por lo que se deben de buscar a personas que la consuman de manera inmediata. Es una manera práctica que las empresas donen alimentos y al mismo tiempo puedan deducir la donación del impuesto sobre la renta, ya que esto no les representaría una pérdida en su activo.

Dentro de los beneficios, aparte de mitigar el hambre en la alarmante cifra del 80% niños indígenas en estado de desnutrición, mejoraría el rendimiento escolar y disminuirían las enfermedades, siendo estas consecuencias directas de la desnutrición. Es necesario que esto se lleve a cabo ya que no se puede tan alto grado de desnutrición y tirar comida al mismo tiempo. Por lo que al establecer una excepción al límite antes mencionado para que las empresas puedan donar alimentos libremente sería una victoria tanto para las empresas como para el Estado guatemalteco en cuanto a proveer el derecho a la alimentación.



Otro beneficio importante tiene que ver con el medio ambiente, ya que al no dejar que la comida se descomponga se disminuye la contaminación ambiental y se reutiliza todo aquello que crearía consecuencias fatales para la biodiversidad.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El derecho humano a la alimentación adecuada forma parte del catálogo de derechos reconocidos por el Estado de Guatemala. Sin embargo Guatemala posee el porcentaje más alto de niños con desnutrición crónica en América Latina, lo que afecta particularmente a las poblaciones rurales e indígenas, de las cuales el 80% padece de desnutrición crónica. En la actualidad el país esta atravesando una grave crisis alimentaria alcanzando un 15% del total de los guatemaltecos. Paralelamente a la problemática de la desnutrición, Guatemala deshecha 1 millón de toneladas de comida al año, la que no es donada ni reutilizada.

Se establece una limitación en cuanto a la donación se refiere en el Artículo 21 numeral 22 de la Ley de Actualización Tributaria, conllevando esto a que el sujeto pasivo del impuesto sobre la renta únicamente done hasta el límite establecido y que el resto de comida termine siendo totalmente desperdiciada y puesta en basureros, siendo un daño potencial a la salud de las personas que la recogen y consumen en esas deplorables condiciones.

Se pretende que se establezca una excepción al límite de la donación en cuanto a alimentos se refiere en el impuesto sobre la renta, y la solución que se presenta al problema planteado es mediante la modificación del Artículo 21 literal 22 de la Ley de Actualización Tributaria por el Congreso de la República de Guatemala, en el que se establezca que cuando a donaciones de alimentos se refiera no habrá límite para así evitar su pérdida y desperdicio.





BIBLIOGRAFÍA

- BIELSA, Rafael. **Derecho administrativo**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1956.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Tomo II. Buenos Aires, Argentina: 14^a. Ed, Ed. Heliasta SRL, 2000.
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Argentina: Ed. Heliasta, (s.f.).
- CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala: Ed. Facultad de Ciencias Económicas de la USAC, 2000.
- CALDERON CONTRERAS, Sonia Eugenia. **Exoneración tributaria como beneficio fiscal y su regulación legal**. Guatemala: (s.E.), 2006.
- CALVO ORTEGA, Rafael. **Curso de derecho financiero, derecho tributario, parte general**. Madrid, España: Ed. Civitas, 2002.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. México: Ed. Porrúa, 1983.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. **Principios de derecho tributaria**. México: Ed. Limusa, 2000.
- DIAZ DUBON, Carmen y NAJERA FLORES, Lizett. **Derecho financiero I**. Guatemala: Ed. Praxis División, 2003.
- DUARTE OSORIO, Ana Patricia. **Análisis sobre el principio de igualdad y su interpretación en cuanto a la exoneración de multas y recargos que otorga el presidente de la república de Guatemala a los contribuyentes que incurren en infracciones tributarias**. Guatemala: (s.E.), 2009.



FLORES VALERIANO, Enrique. **El impuesto sobre la renta, doctrina, legislación y práctica.** Texas, Estados Unidos: Ed. Universitaria Centroamericana, 1984.

GARCÍA YASH, Sheny Siomara. **Las obligaciones del patrono como agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia en Guatemala.** Guatemala: (s.E.), 2015.

GIULIANI FOROUGE, Guisepe. **Derecho financiero.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, (s.f.).

<http://dle.rae.es/srv/fetch?id=E7oF9KZ> (Consultada 9 de diciembre del 2017).

<https://www.accioncontraelhambre.org/es/que-hacemos/ejes/nutricion-y-salud>
(Consultado: 18 de diciembre de 2017).

<http://www.fao.org/americas/noticias/ver/es/c/1037377/> (Consultado: 20 de diciembre de 2017).

<http://www.fao.org/3/a-ar428s.pdf> (Consultado: 27 de diciembre de 2017).

<http://www.fao.org/save-food/background/es/> (Consultada 10 de diciembre del 2017).

http://www.paho.org/gut/index.php?option=com_content&view=article&id=184:seguridad-alimentaria-y-nutricional&Itemid=254 (Consultado: 22 de diciembre de 2017).

http://www.poderjudicial-gto.gob.mx/pdfs/ifsp_conceptosjuridicosfundamentales-1.pdf
(Consultado: 15 de septiembre de 2017).

<http://www.prensalibre.com/guatemala/comunitario/expertos-afirman-que-pobreza-se-agudizo-en-guatemala-en-ultima-decada> (Consultado: 20 de diciembre de 2017).



<http://www.soy502.com/articulo/ninos-colonia-amparo-i-mueren-intoxicados-producto-quimico> (Consultado: 26 de diciembre de 2017).

JARACH DINO. **Curso superior de derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina: (s.E), 1969.

JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Abeledo Perrot, 1970.

LÓPEZ MAYORGA, Leonel Armando. **Introducción al estudio del derecho**. Guatemala: Ed. Lovi, 1999.

MAGANDI ORTÍZ, José Antonio. **Costos y gastos deducibles y no deducibles en las empresas comerciales, análisis del impuesto sobre la renta y las normas internaciones de contabilidad**. Guatemala: (s.E.), 2006.

MARTINEZ, Rodrigo y Andrés Fernández. **Desnutrición infantil en América Latina y el Caribe**. (s.p.): (s.E.), 2006.

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros, finanzas públicas, sistema financiero de la República de Guatemala**. Primera edición tomo I. Guatemala: (s.E.), 2006.

MORENTE ACETÚN, Carlos Hugo. **Necesidad de crear órganos jurisdiccionales con competencia agraria**. Guatemala: Ed. Impresos Joma, 2014.

Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura. **Pérdidas y desperdicio de alimentos en el mundo. Alcance, causas y prevención**. Roma: (s.E.), 2012.

Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura. **Pérdidas y desperdicios de alimentos en América Latina y el Caribe**. (s.p.): (s.E.), 2016.



OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**. 28ª ed. Argentina: Ed. Heliasta S.R.L., 1981.

PORRAS Y LÓPEZ, Armando. **Curso de derecho fiscal. Aspectos jurídicos y contables**. México: (s.E.), 1977.

RAMOS FERNÁNDEZ, Donald Estuardo. **El derecho tributario y los principios de legalidad e igualdad en Guatemala**. Guatemala: (s.E.), 2009.

SPISSO, Rodolfo R. **Derecho constitucional tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. De Palma, 1993.

VELIZ ESCOBAR, Pola Marleny. **Los contratos mercantiles atípicos browser, y la necesidad de crear el mecanismo para autorizar este tipo de contratos por el registro mercantil por medio de un reglamento especial**. Guatemala: (s.E.), 2015.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Argentina: Ed. Depalma, 1997.

Legislación:

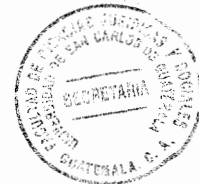
Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

Declaración Universal de los Derechos Humanos. Asamblea General de las Naciones Unidas, 1948.

Convención de los Derechos del Niño. Organización de las Naciones Unidas, 1986.

Código Civil. Decreto Ley 106. Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, 1963.

Código de Salud. Decreto 90-97. Congreso de la República de Guatemala, 1997.



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

Ley de Actualización Tributaria Libro I Impuesto Sobre la Renta. Decreto 10-2012, Congreso de la República de Guatemala, 2012.

Ley de Protección Integral de la Niñez y Adolescencia. Decreto 27-2003, Congreso de la República de Guatemala, 2003.

Ley de Protección para las Personas de la Tercera Edad. Decreto 80-96, Congreso de la República de Guatemala, 1996.

Ley del Sistema Nacional de Seguridad Alimentaria y Nutricional. Decreto 32-2005, Congreso de la República de Guatemala, 2005.

Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Organización de las Naciones Unidas, 1992.