

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"LA PRUEBA EN CONTRARIO FRENTE A LA RENTA SOBRE BASE CIERTA O PRESUNTA DE
LOS PROFESIONALES EN CASO DE NO DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA."

MONOGRAFÍA

ASTRID CAROLINA DE LEÓN VALDEZ
CARNET 16373-13

QUETZALTENANGO, MARZO DE 2022
CAMPUS DE QUETZALTENANGO

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"LA PRUEBA EN CONTRARIO FRENTE A LA RENTA SOBRE BASE CIERTA O PRESUNTA DE
LOS PROFESIONALES EN CASO DE NO DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA."

MONOGRAFÍA

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR

ASTRID CAROLINA DE LEÓN VALDEZ

PREVIO A CONFERÍRSELE

LOS TÍTULOS DE ABOGADA Y NOTARIA Y EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADA EN CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

QUETZALTENANGO, MARZO DE 2022
CAMPUS DE QUETZALTENANGO

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. MIQUEL CORTÉS BOFILL, S. J.
VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTHA ROMELIA PÉREZ CONTRERAS DE CHEN
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO
VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JOSE ANTONIO RUBIO AGUILAR, S. J.
VICERRECTORA ADMINISTRATIVA: MGTR. SILVANA GUISELA ZIMERI VELÁSQUEZ DE CELADA
SECRETARIO GENERAL: DR. LARRY AMILCAR ANDRADE - ABULARACH

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

DECANO: DR. HUGO ROLANDO ESCOBAR MENALDO
VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO
SECRETARIO: LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN
LIC. FREDY ANTONIO MARTÍNEZ DE LEÓN

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN
MGTR. EDMUNDO GRACIAS GUZMAN

AUTORIDADES DEL CAMPUS DE QUETZALTENANGO

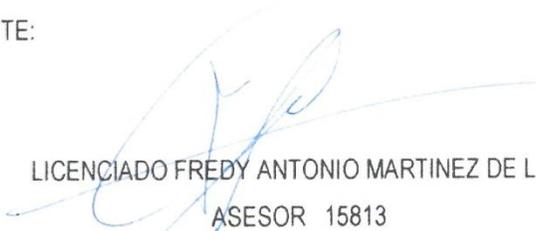
DIRECTOR DE CAMPUS:	P. MYNOR RODOLFO PINTO SOLIS, S.J.
SUBDIRECTORA ACADÉMICA:	MGTR. NIVIA DEL ROSARIO CALDERÓN
SUBDIRECTORA DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA:	MGTR. MAGALY MARIA SAENZ GUTIERREZ
SUBDIRECTOR ADMINISTRATIVO:	MGTR. ALBERTO AXT RODRÍGUEZ
SUBDIRECTOR DE GESTIÓN GENERAL:	MGTR. CÉSAR RICARDO BARRERA LÓPEZ

Quetzaltenango 30 de noviembre de 2018

COORDINADORA FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD RAFAEL LANDIVAR. CAMPUS QUETZALTENANGO.

De manera atenta me dirijo a usted a efecto de hacer de su conocimiento que el trabajo de tesis (monografía), elaborado por la estudiante **ASTRID CAROLINA DE LEON VALDEZ**, Carnet 1637313 titulado, **“LA PRUEBA EN CONTRARIO FRENTE A LA RENTA SOBRE BASE CIERTA O PRESUNTA DE LOS PROFESIONALES EN CASO DE NO DECLARACION DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA”** ha sido concluido llenando todos los requisitos de fondo y forma vigentes. Las que se encuentran de conformidad con el reglamento respectivo, la misma constituye un buen aporte para el estudio del área de Derecho Tributario. Por este medio presento **DICTAMEN FAVORABLE**, para que continúe con el trámite correspondiente.

ATENTAMENTE:



LICENCIADO FREDY ANTONIO MARTINEZ DE LEON

ASESOR 15813

Fredy Antonio Martínez de León
ABOGADO Y FISCAL



Universidad
Rafael Landívar
Tradicón Jesuita en Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
No. 072270-2019

Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Monografía de la estudiante ASTRID CAROLINA DE LEÓN VALDEZ, Carnet 16373-13 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus de Quetzaltenango, que consta en el Acta No. 07142-2019 de fecha 5 de marzo de 2019, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"LA PRUEBA EN CONTRARIO FRENTE A LA RENTA SOBRE BASE CIERTA O PRESUNTA DE LOS PROFESIONALES EN CASO DE NO DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA."

Previo a conferírsele los títulos de ABOGADA Y NOTARIA y el grado académico de LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 15 días del mes de marzo del año 2022.



LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ, SECRETARIO
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar

Responsabilidad: El autor de la presente tesis es la persona únicamente responsable del contenido y conclusiones aquí vertidas

Índice

	Pág.
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I.....	5
LA OBLIGACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA.....	5
1.1 La obligación jurídico-tributaria y los tributos.....	5
1.2 Elementos de la obligación jurídico-tributaria.....	6
1.2.1 Elemento personal.....	6
1.2.1.1 Sujeto activo.....	6
1.2.1.2 Sujeto pasivo.....	7
1.2.1.2.1 Contribuyente.....	7
1.2.1.2.2 Responsable.....	8
1.3 Determinación de la obligación jurídico-tributaria.....	10
1.3.1 Definición.....	10
1.3.2 Métodos para determinar la obligación tributaria.....	11
1.3.2.1 Autodeterminación.....	11
1.3.2.2 Determinación de oficio.....	12
1.3.2.2.1 Definición.....	12
1.3.2.2.2 Clasificación.....	13
1.3.2.2.2.1 Determinación sobre base cierta.....	13
1.3.2.2.2.2 Determinación sobre base presunta.....	14
1.4 Extinción de la obligación jurídico-tributaria.....	15
CAPÍTULO II.....	17
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO.....	17
2.1 El procedimiento administrativo tributario.....	17
2.1.1 Definición.....	17
2.1.2 Características.....	18
2.1.3 Principios.....	19
2.1.3.1 Legalidad.....	20
2.1.3.2 Derecho de defensa.....	21

2.1.3.3	Oficiosidad.....	21
2.1.3.4	Informalismo.....	22
2.1.3.5	Publicidad.....	22
2.1.3.6	Gratuidad.....	22
2.1.3.7	Eficiencia y eficacia.....	23
2.2	Procedimiento administrativo para la determinación de la obligación tributaria.....	24
2.2.1	Iniciación.....	24
2.2.2	Audiencia.....	25
2.2.3	Prueba.....	25
2.2.4	Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario.....	26
2.2.5	Resolución.....	27
2.2.6	Impugnación.....	28
2.3	Otros procedimientos administrativos tributarios.....	29
2.3.1	Procedimiento de facilidades de pago.....	29
2.3.2	Procedimiento de declaración de incobrabilidad.....	30
2.3.3	Trámite de solvencia fiscal.....	30
2.3.4	Procedimiento de consulta.....	30
2.3.5	Procedimiento de inscripción de contribuyente o responsable.....	31
2.3.6	Procedimiento de restitución.....	31
2.3.7	Procedimiento por error de cálculo.....	31
2.3.8	Procedimiento de enmienda y nulidad.....	32
2.3.9	Procedimiento sancionador.....	32
2.4	El proceso contencioso administrativo.....	33
2.5	Proceso económico coactivo.....	34
CAPÍTULO III.....		37
EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....		37
3.1	Impuesto sobre la renta.....	37
3.1.1	Origen histórico.....	37
3.1.2	Definición.....	39

3.1.3	Categorías de rentas.....	40
3.1.3.1	Rentas provenientes de actividades lucrativas.....	41
3.1.3.1.1	Hecho generador.....	42
3.1.3.1.2	Exenciones y costos y gastos deducibles.....	43
3.1.3.1.2.1	Exenciones.....	43
3.1.3.1.2.2	Costos y gastos deducibles.....	44
3.1.3.1.2.2	Costos y gastos no deducibles.....	45
3.1.3.1.2	Regímenes.....	45
3.1.3.2	Rentas provenientes del trabajo en dependencia.....	54
3.1.3.2.1	Hecho generador.....	54
3.1.3.2.2	Tipo impositivo ⁵⁵	
3.1.3.2.3	Base imponible.....	56
3.1.3.2.4	Exenciones.....	57
3.1.3.2.5	Liquidación.....	58
3.1.3.3	Régimen de rentas provenientes de capital y ganancias de capital.....	60
3.1.3.3.1	Hecho generador.....	60
3.1.3.3.2	Tipo impositivo.....	61
3.1.3.3.3	Base imponible.....	62
3.1.3.3.4	Exenciones.....	63
3.1.3.3.5	Liquidación.....	64
3.1.4	Gestión del impuesto y pago.....	64
3.1.4.1	Cálculo de la renta imponible.....	65
3.1.4.2	Pago del impuesto.....	66
3.2	Particularidades del pago del impuesto sobre la renta para los profesionales en el ejercicio liberal de su profesión.....	66
CAPÍTULO IV.....		70
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS PROFESIONALES.....		70
4.1	Obligaciones sustanciales.....	70
4.1.1	Liquidación y pago del tributo.....	70

4.2	Obligaciones formales.....	72
4.2.1	Inscripción y registro.....	72
4.3	Contabilidad y documentación.....	75
4.4	Facturación.....	76
4.5	Liquidación y pago.....	78
4.6	Deberes informativos.....	80
4.7	Infracciones y sanciones en que puede incurrir el profesional.....	81
CAPÍTULO V.....		86
LA PRUEBA EN CONTRARIO FRENTE A LA RENTA SOBRE BASE CIERTA O PRESUNTA DE LOS PROFESIONALES EN CASO DE NO DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....		86
5.1	Derecho de defensa.....	86
5.2	Pruebas admitidas en el Código Tributario.....	88
5.3	Pruebas admitidas en el Código Procesal Civil y Mercantil.....	90
5.3.1	Declaración de parte.....	91
5.3.2	Declaración de testigos.....	92
5.3.3	Dictamen de expertos.....	93
5.3.4	Reconocimiento judicial.....	94
5.3.5	Documentos.....	95
5.3.6	Medios científicos de prueba.....	96
5.3.7	Presunciones.....	97
5.4	Contabilidad, plena prueba.....	98
CAPÍTULO VI.....		102
PRESENTACIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS.....		102
6.1	Presentación de resultados.....	102
6.2	Análisis y discusión de resultados.....	120

CONCLUSIONES.....	128
RECOMENDACIONES.....	131
REFERENCIAS.....	133
ANEXOS.....	138

Resumen

El presente trabajo de investigación, realizado bajo la modalidad de una monografía jurídico-descriptiva, tiene como objetivo principal analizar el procedimiento administrativo y el desarrollo de la estrategia de defensa tributaria, especialmente en materia de prueba en contrario, que el contribuyente profesional liberal puede hacer en el marco del procedimiento de determinación de oficio de renta imponible sobre base cierta o presunta.

A través de la misma, ha sido posible determinar que, dentro de dicho procedimiento administrativo, el contribuyente profesional liberal goza de la posibilidad de formular una estrategia de defensa para desvanecer la presunción que opera en su contra, la cual variará dependiendo las circunstancias en que se suscite cada caso. Sin embargo, una adecuada defensa tributaria deberá contar con respaldo en prueba documental, y, más allá de ello, no impedirá que el contribuyente cancele el impuesto que legalmente grava su actividad.

Por este motivo, el Estado de Guatemala debe de adoptar las medidas necesarias a efecto de evaluar seriamente la efectividad y conveniencia de las disposiciones contenidas en el artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República, puesto que a pesar de los fines bienintencionados que pretende alcanzar, tiene deficiencias que en un futuro deben ser superadas: principalmente, porque no presume proporcionalmente los ingresos que puede percibir un profesional liberal objetivamente, y solamente coloca en forma ciega una cantidad alta de ingresos que difícilmente llega a devengar alguien dentro de un mercado tan competitivo como es actualmente el de los servicios profesionales.

INTRODUCCIÓN

Los profesionales liberales integran una de las áreas de actividad económica más importantes dentro del mercado de la prestación de servicios en Guatemala: a través de su labor, brindan los conocimientos especiales que han adquirido en su formación educativa superior, para la consecución de fines loables tales como la salud, la justicia, la educación, entre otros. Evidentemente, al obtener una remuneración económica por su labor, se trata de actividades afectas al pago de tributos, puesto que conforme al artículo 135 literal d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, todos los habitantes del país tienen el deber de contribuir con los gastos públicos.

Las leyes y reglamentos vigentes en materia tributaria, en la medida de sus propias posibilidades, contemplan elementos regulatorios especiales para la actividad de los profesionales liberales: por ejemplo, regímenes específicos del Impuesto al Valor Agregado (como el denominado de pequeño contribuyente) o del Impuesto sobre la Renta (en la forma en que sucede con el régimen opcional simplificado). Sin embargo, frente a eventuales incumplimientos de la normativa tributaria, también se prevén consecuencias jurídicas negativas, dentro de las que destaca, para el caso del Impuesto sobre la Renta, la presunción legal contenida en el artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria, decreto 10-2012 del Congreso de la República.

La norma anteriormente relacionada, establece que a los profesionales liberales que no estén inscritos ante la Administración Tributaria o que estándolo, no presenten sus declaraciones como corresponde, se les presumirá una renta imponible de treinta mil quetzales mensuales. Evidentemente, una norma de esta índole plantea cuestiones jurídicas de gran importancia que deben ser analizadas, tales como: las posibles implicaciones que tal presunción conlleva para el ejercicio del derecho de defensa y la presunción de inocencia; la proporcionalidad y razonabilidad de aquello que la ley presume; y las formas que existen para desvanecer dicha presunción.

En este sentido, se trazó como objetivo general de la investigación: analizar el procedimiento administrativo y el desarrollo de la estrategia de defensa tributaria, especialmente en materia de prueba en contrario, que el contribuyente profesional liberal puede hacer en el marco del procedimiento de determinación de oficio de renta imponible sobre base cierta o presunta, de la obligación jurídico tributaria.

El referido objetivo general, se alcanzó mediante la consecución de los siguientes objetivos específicos:

1. Describir las obligaciones tributarias de los profesionales.
2. Interpretar el artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.
3. Determinar los derechos de los profesionales como contribuyentes en el marco de procedimiento administrativo de determinación de la obligación tributaria.
4. Establecer las posibles implicaciones que la presunción contenida en el artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala con lleva para el derecho de defensa de los profesionales liberales.
5. Plantear a estrategia de defensa tributaria especialmente en materia de prueba en contrario.

La investigación realizada conforme a los objetivos formulados, adoptó la modalidad de una monografía jurídico-descriptiva, en la que se descompuso la problemática de la presunción contenida en el artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República en sus diversos aspectos a efecto de proporcionar una imagen integral acerca de su funcionamiento.

Para dar respuesta a los objetivos resultó necesario auxiliarse de la guía de entrevistas obrante en los anexos del presente trabajo de tesis, que sirvió como instrumento auxiliar del trabajo realizado. Los sujetos de la investigación fueron los siguientes:

1. Sergio Ernesto Tucux Quemé, abogado y notario, litigante en materia tributaria.
2. José Gerardo Muñoz Barrios, asesor jurídico de la Superintendencia de Administración Tributaria.
3. Melanie de Paz Gracias, abogada y notaria, litigante en materia tributaria.
4. German Pacheco Gutiérrez, contador público y auditor en el ejercicio liberal de su profesión.
5. Mynor Alfredo Vicente de la Cruz, contador público y auditor en el ejercicio liberal de su profesión.

Asimismo, es importante señalar que los alcances dentro de los cuáles se elaboró el presente trabajo fueron los siguientes:

- a. Espacialmente, comprende el territorio del municipio y departamento de Quetzaltenango.
- b. Temporalmente, abarca el año 2018.
- c. Científica o materialmente, se enfoca en el Derecho Tributario

El principal limite que se halló en la elaboración de la investigación, consistió en la falta de bibliografía sobre el tema, lo cual fue superado con la búsqueda de antecedentes investigativos en línea y con la información obtenida de los sujetos de investigación.

Es oportuno señalar, que las unidades de análisis que fueron objeto de la investigación se circunscribieron a las siguientes:

- a. Constitución Política de la República de Guatemala.
- b. Código Tributario, decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.
- c. Ley de Actualización Tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.
- d. El aporte tangible de la investigación puede apreciarse en que clarifica el procedimiento de determinación de la obligación tributaria en lo atinente a la renta presunta en la tributación de los profesionales liberales, desde la perspectiva de la Administración tributaria y desde el punto de vista del contribuyente profesional, por lo que además de ser un antecedente investigativo académico, la presente tesis realiza una contribución a la defensa tributaria de los profesionales frente a actuaciones fiscalizadoras administrativas.

Finalmente y como oportunamente se establecerá, la investigación realizada responderá en definitiva a la siguiente pregunta de investigación: ¿Cuál es la estrategia de defensa tributaria más óptima en materia de prueba en contrario, que el contribuyente profesional liberal puede utilizar en el marco del procedimiento de determinación de oficio de renta imponible sobre base cierta o presunta, de la obligación jurídico tributaria?

CAPÍTULO I

LA OBLIGACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

1.1 La obligación jurídico-tributaria y los tributos

El Estado tiene a su cargo el cumplimiento de un conjunto de cometidos dentro de los cuales, según el artículo 1 de la Constitución Política de la República de Guatemala, sobresale la realización del bien común, como fin supremo de toda la entidad estatal.

Sin embargo, para alcanzar el bien común se necesita realizar una gran cantidad de funciones que, por sí mismas, implican el gasto de recursos financieros para el Estado. Para agenciarse de fondos entonces, se crea la figura del tributo, que da lugar a la obligación jurídico tributaria, y que se fundamenta en el deber constitucional que tienen todos los habitantes de la República de contribuir al gasto público, de conformidad con el artículo 135 literal d) de la carta magna guatemalteca.

La obligación jurídico tributaria está por ello, originada por voluntad de la constitución y las leyes, en aras de garantizar el sostenimiento económico del aparato estatal, obligando a todos a contribuir con sus gastos mediante el pago de los denominados tributos. Según Manuel Ossorio, tributo es una: "... contribución u otra obligación fiscal."¹ Esta definición, aunque breve, permite apreciar que el significado de tributo va vinculado a colaborar el soporte de los gastos públicos, de una forma obligatoria e, inclusive, coercitiva.

El Código Tributario se ocupa de definir la obligación jurídico tributaria en su artículo 14, en el que hace referencia a que el núcleo de la misma lo constituye el pago del tributo. A este deber se le denomina obligación sustantiva o material, y se traduce en el vínculo jurídico que obliga a una persona a cancelar el tributo en favor del ente público acreedor del mismo (ya sea el Estado o las Municipalidades). Sin embargo, los deberes que se originan en el ordenamiento jurídico tributario no se agotan aquí.

¹ Tributo, Ossorio, Manuel. Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales, 30ª. Edición, Argentina, Editorial Heliasta S.R.L., 2004, pág. 961.

En este orden de ideas, el artículo 112 del Código Tributario hace referencia a los deberes formales, que se traducen en obligaciones que permiten a la Administración Tributaria realizar su función recaudadora de manera óptima: inscribirse en sus registros, señalar un domicilio fiscal o presentar declaraciones informativas en tiempo, constituyen precisamente este tipo de deberes.

1.2 Elementos de la obligación jurídico-tributaria

La obligación tributaria está conformada por una serie de elementos que es importante conocer para comprender su funcionamiento.

1.2.1 Elemento personal

El elemento personal de la obligación tributaria lo conforman los sujetos que en ella intervienen: por una parte, el acreedor del tributo (generalmente, el Estado y las municipalidades) y el deudor del mismo (los contribuyentes).

1.2.1.1 Sujeto activo

Según el artículo 17 del Código Tributario: “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.”

A criterio de Cortés Domínguez: “no hay duda de que designamos por sujeto activo al acreedor de la prestación pecuniaria en que se concreta normalmente la obligación tributaria. En este sentido, el sujeto activo es fundamentalmente un sujeto titular de derechos más que de deberes. Obsérvese que se dice fundamentalmente, para limitar el alcance de la expresión, ya que, incluso dentro del campo estricto de la obligación, el acreedor no está exento de ciertos deberes u obligaciones... al igual que el resto de los elementos estructurales de la obligación tributaria, el sujeto activo debe determinarse por la Ley.”²

² Cortés Domínguez, Matías. “Los sujetos de la obligación tributaria”, Revista de Administración Pública, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, España, Número 48, Septiembre-Diciembre, 1965, pág. 12.

En tal virtud, lo que puede establecerse es que el sujeto activo es el titular de la posibilidad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria en su favor, ya que la misma está especialmente configurada por medio de la ley, para proveerle al mismo los recursos para su funcionamiento. En Guatemala, el Estado y las Municipalidades son los acreedores generales del tributo (éstas últimas de los denominados arbitrios), pero, en el caso del primero, es importante hacer ver que administra y recauda dichos ingresos tributarios por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria, y las segundas, por intermediación de sus dependencias municipales establecidas para el efecto.

1.2.1.2 Sujeto pasivo

El artículo 18 del Código Tributario establece que: “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.”

En otras palabras, se trata del deudor tributario que debe cumplir con la obligación en favor del sujeto activo. Su principal característica es: “que, dada la naturaleza ex lege de la obligación tributaria, el sujeto pasivo ha de ser determinado por la Ley... El problema estriba en determinar la manera de que se vale el legislador para establecer los deudores tributarios... en una primera aproximación, podemos decir que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el realizador del hecho imponible.”³

1.2.1.2.1 Contribuyente

El artículo 18 del cuerpo legal citado, establece que se pueden dar dos casos de sujetos pasivos de la obligación tributaria: el contribuyente y el responsable.

El Diccionario de la Lengua Española define al contribuyente como: “Persona obligada por ley al pago de un impuesto.”⁴

³ Ibíd., pág. 15-16.

⁴ Contribuyente, Real Academia Española, España, s/a, disponibilidad y acceso: <http://dle.rae.es/srv/fetch?id=AeTqHgU>, fecha de consulta: 17/08/2018.

Los contribuyentes entonces, son sujetos pasivos del impuesto por deuda propia, ya que son quienes han realizado el hecho generador de la obligación tributaria.

Gladys Monterroso incluye dentro de esta categoría a los deudores, a los agentes de retención y a los agentes de percepción.⁵

En el caso de los deudores, se refiere a quienes deben realizar el pago del tributo por ser ellos quienes verifican el hecho generador del tributo. En cuanto a los agentes de retención, son: “Los responsables de retener al sujeto pasivo el impuesto al realizar el pago del mismo, por ejemplo los patronos cuando retienen a los asalariados el Impuesto Sobre la Renta del pago del sueldo o salario que les hacen mensualmente.”⁶

El artículo 28 del Código Tributario, por su parte, define al agente de retención como: “sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes.” Mientras que la misma norma define a los agentes de percepción como: “las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco.”

En ambos casos, se trata de sujetos que reciben el impuesto de terceras personas y tienen el deber de entregarlo a cajas fiscales. Pero, en el primer caso lo retienen de una suma gravada con impuesto que deben pagarle a esas terceras personas; y, en el segundo, lo reciben directamente, para posteriormente ponerlo a disposición de la Administración Tributaria.

1.2.1.2.2 Responsable

El responsable, por su parte, no ha originado el adeudo tributario por haber realizado respecto de sí mismo un determinado hecho generador, ni tampoco ha retenido o percibido de terceras personas el impuesto correspondiente, sino que su figura se origina

⁵ Monterroso, Gladys. Op.Cit., pág. 127-128.

⁶Loc.Cit.

en la necesidad de que alguien responda por determinadas deudas ajenas, o, inclusive, pague el tributo en representación de un tercero que no puede hacerlo por sí solo.

Aquí es posible incluir dos supuestos: el obligado por deuda ajena y el responsable por representación.

De conformidad con el artículo 25 del Código Tributario: “Obligado por deuda ajena. Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.”

En el mismo sentido, el artículo 26 de dicho cuerpo legal, establece que: “Son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan: 1. Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces. 2. Los representantes legales de las personas jurídicas. 3. Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan. 4. Los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores.”

En el caso de los responsables entonces, lo que puede apreciarse es que se trata de sujetos que personalmente no son los deudores del tributo, pero que, por uno u otro motivo dispuesto en la ley, les corresponde a ellos hacerse cargo de la misma ante la Administración Tributaria, ya sea porque se les reconozca calidad de sujetos que representan la voluntad de los principales obligados, quienes no pueden hacerlo por sí mismos, o por cualesquiera otros motivos legalmente establecidos. Lo importante es resaltar que, derivado del principio de legalidad reconocido en el artículo 239 constitucional, únicamente cuando el texto legal expresamente lo contemple, podrá existir obligación por deuda ajena y solidaridad en el pago de adeudos tributarios.

1.3 Determinación de la obligación jurídico-tributaria

1.3.1 Definición

Luego de haber analizado cada uno de los elementos que estructuran la obligación tributaria, es importante conocer la dinámica que surge con la misma, desde su nacimiento al producirse el hecho generador, hasta su efectiva extinción.

La vida de la obligación tributaria, originada por el acaecimiento del hecho generador, está condicionada inicialmente al reconocimiento de su existencia y del monto al que asciende el adeudo.

En este sentido, determinar la obligación tributaria quiere decir establecer su existencia y hacerla cuantificable, es decir, determinar su monto. Según Giannini citado por Jiniesta Lobo, determinación de la obligación tributaria quiere decir: “el acto o la serie de actos necesarios para la comprobación y la valoración de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva (presupuesto material y personal, base imponible), con la consiguiente aplicación del tipo gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente.”⁷

Según el artículo 103 del Código Tributario: “La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.”

⁷Jiniesta Lobo, Ernesto. Naturaleza jurídica de la determinación de la obligación tributaria, Ivstitia, s/p, Año V, Número 58, octubre de 1991, disponibilidad y acceso: http://www.ernestojinesta.com/_REVISTAS/NATURALEZA%20JUR%3%8DDICA%20DE%20LA%20D ETERMINACI%3%93N%20DE%20LA%20OBLIGACI%3%93N%20TRIBUTARIA.PDF, fecha de consulta: 21/08/2018.

Entonces, es posible afirmar que la determinación de la obligación tributaria comprende establecer su existencia, su cuantía, y, en determinados casos su inexigibilidad por las causales previstas en la ley.

1.3.2 Métodos para determinar la obligación tributaria

De conformidad con la norma transcrita, la obligación tributaria se determina por parte del sujeto pasivo o por parte de la Administración Tributaria, o por ambos conjuntamente, todo atendiendo a lo que la ley establezca al efecto. Por este motivo, puede hablarse de autodeterminación y determinación de oficio, según sea el sujeto pasivo o la autoridad administrativa, quien determine la existencia y monto del adeudo tributario.

1.3.2.1 Autodeterminación

El vocablo autodeterminación hace referencia a la posibilidad de que el sujeto pasivo de la obligación tributaria sea el que determine la existencia y monto de la misma, declarando en las formas establecidas para el efecto, cuál es la base imponible del tributo y la cantidad que se pagará efectivamente en concepto de adeudo tributario a cajas fiscales. Según Monterroso: “En Guatemala, la forma normal de determinación de la obligación tributaria es la realizada por el deudor, la misma es definitiva, y el Sujeto Pasivo se responsabiliza por lo declarado sin perjuicio de su verificación y eventual rectificación por parte de la Administración Tributaria...”⁸

La autodeterminación se realiza de la forma en que la ley lo determine, y a través de los medios que la Administración Tributaria establezca para el efecto de manera que se haga sencilla y eficaz la recaudación del tributo. Ordinariamente se lleva a cabo a través de formularios de declaración simple. Anteriormente debían recogerse, llenarse y entregarse personalmente en las oficinas fiscales, sin embargo, en la actualidad se cuenta con herramientas en línea tales como el portal Declaraguatate, que puede definirse como: “un sistema por medio del cual los contribuyentes pueden llenar vía Internet diferentes

⁸ Monterroso, Gladys. Op.Cit., pág. 179.

formularios electrónicos para la declaración y el pago de impuestos. Funciona en la dirección en Internet www.declaraguatemala.gt.”⁹

En todo caso, existen otras leyes, como la Ley de Actualización Tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República que exigen declaraciones especiales para los impuestos que regulan (en este caso el impuesto sobre la renta), en el que se necesita presentar declaración jurada y no solamente una declaración simple.

1.3.2.2 Determinación de oficio

1.3.2.2.1 Definición

Es la determinación que realiza la Administración Tributaria, en aquellos casos en que el sujeto pasivo omitiere hacerlo, lo hiciera defectuosamente, o en los que la propia ley no otorga a éste la posibilidad de autodeterminación alguna.

En este sentido, puede afirmarse que la determinación de oficio es: “el acto administrativo con el cual culmina el procedimiento de verificación de las obligaciones del contribuyente en aquellos casos específicamente establecidos por la ley.”¹⁰

Por este motivo, se trata de un conjunto de actuaciones legalmente previstas para permitir a la Administración Tributaria exteriorizar su voluntad en cuanto a la existencia de la obligación y la cuantía a la que asciende. Sin embargo, para llevar a cabo esto se necesita contar con datos objetivos que permitan fijar el importe del adeudo tributario, de lo cual se desprende la cuestión de la clasificación de la determinación de oficio.

⁹ Superintendencia de Administración Tributaria, Preguntas frecuentes Declaraguatemala, Guatemala, s/a, disponibilidad y acceso: <https://declaraguatemala.sat.gob.gt/declaraguatemala-web/>, fecha de consulta: 21/08/2018.

¹⁰ Martín, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F. Derecho Tributario General, 2da Edición, Argentina, Ediciones Depalma, 1995, pág. 229.

1.3.2.2.2 Clasificación

Según se indicó con anterioridad, atendiendo al hecho de que la Administración Tributaria determine de oficio la existencia y cantidad a que asciende la obligación tributaria, con base en datos objetivos o presunciones legales, la misma puede clasificarse en: determinación de oficio sobre base cierta o sobre base presunta.

En esta línea de pensamiento, el artículo 107 del Código Tributario, en su párrafo segundo, regula que: “Previamente a la determinación de oficio, la Administración Tributaria deberá requerir la prestación de las declaraciones omitidas, fijando para ello un plazo de diez (10) días hábiles. Si transcurrido este plazo el contribuyente o el responsable no presentare las declaraciones o informaciones requeridas, la Administración Tributaria formulará la determinación de oficio del impuesto sobre base cierta o presunta conforme éste Código, así como la de las sanciones e intereses que corresponda...”

Así, se deriva de la propia naturaleza de la determinación de oficio, la posibilidad de que se haga con base en los datos objetivos del contribuyente a los que pueda tener acceso la Administración luego del plazo contemplado en el artículo citado (sobre base cierta), o conforme los promedios de declaraciones anteriores según lo presuma la ley (sobre base presunta).

1.3.2.2.2.1 Determinación sobre base cierta

Según el artículo 108 del Código Tributario: “Vencido el plazo a que se refiere el artículo anterior, sin que el contribuyente o responsable el artículo anterior, sin que el contribuyente o responsable cumpla con la presentación de las declaraciones o no proporcione la información requerida, la Administración efectuará de oficio la determinación de la obligación, tomando como base los libros, registros y documentación contable del contribuyente, así como cualquier información pertinente recabada de terceros. Contra esta determinación se admite prueba en contrario y procederán todos los recursos previstos en este Código.”

En estos casos, la Administración Tributaria cuenta con la facilidad de establecer la existencia y monto de la obligación tributaria, puesto que ha tenido acceso a la información contable fidedigna del sujeto pasivo luego del plazo que se le ha fijado para el efecto. Precisamente por este motivo se denomina sobre base cierta, ya que existen datos empíricos que pueden valorarse para establecer la base imponible y determinar a cuánto asciende la suma que debe pagarse en concepto de tributo.

Si bien se trata de una situación que favorece y facilita en mucho la labor de la Administración Tributaria, la realidad es que hay circunstancias en las que el sujeto pasivo de la obligación se muestra reticente a colaborar con la función administrativa tributaria, lo cual da lugar a la determinación sobre base presunta.

1.3.2.2.2 Determinación sobre base presunta

El artículo 109 del Código Tributario establece que: “En los casos de negativa de los contribuyentes o responsables a proporcionar la información, documentación, libros y registros contables, la Administración Tributaria determinará la obligación sobre base presunta. Para tal objeto podrá tomar como indicios los promedios de períodos anteriores, declarados por el mismo contribuyente y que se relacionen con el impuesto que corresponde, así como la información pertinente obtenida de terceros relacionados con su actividad. Asimismo, podrá utilizar promedios o porcentajes de ingresos o ventas, egresos o costos, utilidades aplicables en la escala o categoría que corresponda a la actividad a que se dedique el contribuyente o responsable omiso en las declaraciones o informaciones. La determinación que en esta forma se haga, debe ser consecuencia directa, precisa, lógica y debidamente razonada de los indicios tomados en cuenta. Contra la determinación de oficio sobre base presunta, se admite prueba en contrario y procederán los recursos previstos en este Código.”

La determinación sobre base presunta entonces, permite a la Administración Tributaria continuar su labor de determinación en aquellos casos en que el sujeto pasivo no colabora con proporcionarle la información que necesita para determinar de oficio el adeudo sobre base cierta. Plantea la problemática de tener que inferir con base en los

indicios disponibles, la cuantía y existencia de la obligación, pero por ese mismo motivo, en aras de asegurar la debida defensa, se da la oportunidad de aportar prueba en contrario durante el correspondiente procedimiento administrativo.

En los capítulos segundo y tercero del presente trabajo de tesis se profundizará acerca del procedimiento administrativo para determinar la obligación tributaria, así como en la posibilidad de que ciertas leyes (como la Ley de Actualización Tributaria, decreto 10-2012 del Congreso de la República respecto del impuesto sobre la renta), contemplen presunciones con base en las cuáles se determine la cuantía del adeudo tributario.

1.4 Extinción de la obligación jurídico-tributaria

La obligación tributaria, como vínculo jurídico que se origina en virtud de la ley y que tiene por finalidad permitir la efectiva colaboración de los habitantes de la República con los gastos estatales, no tiene vigencia indefinida, sino que generalmente se extingue al momento en que se paga el tributo. Por otra parte, también hay formas anómalas de extinción, como a continuación se analizará. Citando a Aguilar Guerra: “Las obligaciones son temporales y nacen para ser cumplidas. Por su misma función y naturaleza son relaciones no permanentes ni estables, que se extinguen cuando se realiza la prestación.”¹¹ Dentro de las formas de extinción de la obligación tributaria se encuentran: el pago, la confusión, la condonación, la prescripción, la compensación y la novación.

El pago constituye el supuesto ordinario de extinción de dicha obligación y puede darse en distintos casos, conforme lo prevé el Código Tributario en sus artículos 36 al 42. La manera ordinaria de llevar a cabo el pago es por parte del obligado, y en la forma, lugar y término que están legalmente establecidos.

Por su parte, dentro de las formas anormales de extinción de la obligación tributaria, se encuentran: la confusión, la condonación, la compensación, la prescripción y la novación. La primera hace referencia al caso en que una persona reúne en sí misma, las calidades

¹¹ Aguilar Guerra, Vladimir. Derecho de obligaciones, 3ª. Edición, Guatemala, Serviprensa S.A., 2006, pág. 373.

de acreedor y deudor, por lo que no tiene sentido perpetuar un vínculo obligacional en una misma persona. La segunda, se define como el perdón de la deuda, lo cual en materia tributaria corresponde al Congreso de la República en el caso de la obligación tributaria sustancial (y al Presidente la posibilidad de hacerlo respecto a multas y recargos). Por su parte, la compensación implica que dos personas son acreedoras y deudoras recíprocamente (en este caso, la Administración Tributaria y el contribuyente). La prescripción, por otro lado, significa la extinción de la obligación por el transcurso del tiempo; y, finalmente, la novación constituye la terminación de un vínculo obligacional con base en la creación de otro nuevo, que sustituye total o parcialmente al antiguo.

Empero, en el caso de este último supuesto de extinción de la obligación tributaria (es decir, la novación), es posible afirmar que se trata de una forma extintiva prevista en la doctrina, pero que no ha sido acogida en la legislación guatemalteca, por lo que puede concluirse que en Guatemala no existe, ya que no se halla regulada en el Código Tributario ni en ninguna otra normativa aplicable al efecto.

De conformidad con lo anteriormente analizado, conviene concluir indicando que el Código Tributario, en su artículo 35, es taxativo al prever como medios de extinción de la obligación tributaria únicamente los siguientes: “1. Pago. 2. Compensación. 3. Confusión. 4. Condonación. 5. Prescripción.” En ese sentido, la novación no se halla regulada y no se encuadra dentro de los supuestos legales que extinguen el vínculo obligacional objeto de estudio del presente capítulo.

CAPÍTULO II

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

2.1 El procedimiento administrativo tributario

La Administración Tributaria, como complejo de órganos administrativos encargados de la recaudación de los ingresos tributarios del Estado, ciñe su actuación a una serie de etapas legalmente preestablecidas, que sirven para preparar la manifestación de la voluntad administrativa. A ellas se les engloba dentro del concepto de proceso administrativo tributario.

A este respecto, resulta conveniente citar a Calderón Morales, que con relación al procedimiento administrativo señala que comprende: “La parte del derecho administrativo sustantivo, que estudia las reglas y principios que rigen en la serie, secuencia o sucesión de fases o etapas de actos jurídicos previos, que tienden a un resultado final y conclusivo, ordenados y sistematizados, que se conforman en un expediente administrativo, que se desenvuelve ante los órganos administrativos competentes, a cargo de agentes públicos, cuya finalidad es la decisión final o que pone fin al procedimiento, a través de una manifestación unilateral y concreta de voluntad del Estado.”¹²

2.1.1 Definición

Resulta necesario, en primer lugar, definir al procedimiento administrativo, para comprender en qué consiste y cuáles son los aspectos que lo identifican como institución jurídica. Según Béjar: “En primer término, debemos concebir al procedimiento administrativo tal como lo hacía Giannini, es decir, como una serie de simples actos de administración y hechos administrativos que, bajo un orden lógico y cronológico, generan una resolución o acto administrativo en sí. En este sentido para el maestro Dromi, “[...] el procedimiento es en rigor respecto de la voluntad administrativa, lo que el acueducto al agua, el conducto por el que transita –en nuestro caso- en términos de Derecho, la actuación administrativa. Según el teórico Merkl, el procedimiento vendría a ser el

¹² Calderón M, Hugo Haroldo. Teoría General del Derecho Administrativo, Tomo I, Guatemala, MR Libros, 2011, pág. 348.

camino, el iter jurídicamente regulado a priori, a través del cual una manifestación jurídica de un plano superior (generalmente una norma) produce una manifestación jurídica en un plano inferior (una norma de rango subalterno o un acto singular no normativo). El procedimiento, en general, se singularizaría, por lo tanto, en el mundo del Derecho Administrativo como el modo de producción de los actos administrativos.”¹³

El significado del procedimiento administrativo, independientemente de la materia sobre la que verse, es siempre el mismo: se trata de la secuencia ordenada de etapas legalmente preestablecidas, que deben agotarse para producir un acto o resolución administrativa. En el caso del procedimiento administrativo tributario, también comprende el conjunto de fases que preparan la manifestación de voluntad de la Administración Tributaria, en su quehacer de recaudación de los tributos que el Estado utiliza para agenciarse de fondos en cumplimiento de su función pública.

2.1.2 Características

El procedimiento administrativo tributario reúne algunas características que se desprenden de su propia naturaleza, toda vez que se inserta dentro del ordenamiento jurídico y, por ende, debe ser respetuoso de los principios y valores consagrados en la Constitución.

Es posible establecer que, según Béjar citando a Carrillo Juárez son: “rasgos fundamentales para todo procedimiento administrativo, los siguientes:

- 1) Principio de la Audiencia de las partes.
- 2) Enumeración de los medios de prueba que deben ser utilizados por la Administración o por las partes en el procedimiento.
- 3) Determinación del plazo en el cual debe obrar la Administración.

¹³ Béjar Rivera, Luis José. Fundamentos de derecho administrativo, objeto, historia, fuentes y principios, México, Tirant Lo Blanch, 2012, pág. 111.

- 4) Precisión de los actos para los que la autoridad debe tomar la opinión de otras autoridades o consejos.
- 5) Necesidad de una motivación, por lo menos sumaria, de todos los actos administrativos que afecten a un particular.
- 6) Condiciones en las cuales la decisión debe ser notificada a los particulares.
- 7) La declaratoria de que todo quebrantamiento a las normas que fijen garantías de procedimiento para el particular, debe provocar la nulidad de la decisión administrativa y la responsabilidad para quien las infrinja.”¹⁴

Es importante hacer ver que estas características o rasgos fundamentales, definen al procedimiento administrativo en cuanto institución que permite la producción del acto administrativo. Las características generales del procedimiento pueden resumirse en las siguientes: está previsto legalmente, existe la posibilidad efectiva de defenderse, por lo cual la eficacia del mismo depende de que se notifique al interesado de las decisiones que se adopten, y es necesaria la motivación de la resolución que para el efecto se asuma.

2.1.3 Principios

Ahora bien, las propias y particulares características del procedimiento administrativo dan lugar a una serie de principios que sirven como líneas rectoras de toda la actividad procedimental de la Administración Tributaria.

Calderón afirma que: “Los principios adquieren gran importancia desde el momento que se plantea en el ámbito general del derecho administrativo, la necesidad de sistematizar el procedimiento administrativo... esto sólo se logra si existe conocimiento de los principios que inspiran al mismo.”¹⁵

¹⁴ Béjar Rivera, Luis José. Op.Cit., pág.115.

¹⁵ Calderón M, Hugo Haroldo. Teoría General del Derecho Administrativo, Tomo I, Op.Cit., pág. 367.

Según Roberto Dromi citado por Béjar, los principios del procedimiento administrativo son: “estas directrices se clasifican en principios sustanciales y principios formales, siendo los primeros jerarquía normativa superior y constitucional, preexistentes, que justifican la finalidad primaria del procedimiento; mientras que los segundos, son aquellos principios que regulan las pautas procesales esenciales, y coadyuvan al cumplimiento de los principios sustanciales. Principios sustanciales: Los principios sustanciales son tres: a) legalidad, b) defensa, y c) gratuidad... se contempla la existencia de los principios formales del procedimiento, que se traducen en una técnica puramente procesal, a citar: a) oficialidad, b) informalismo, y c) eficacia.”¹⁶

En esta misma línea de pensamiento, Comadira señala que: “En el ámbito de los principios... es posible distinguir, por un lado los genéricos por antonomasia, de los estrictamente procedimentales, por el otro.”¹⁷ A continuación se analizarán los principios fundamentales que orientan la tramitación del procedimiento administrativo.

2.1.3.1 Legalidad

Este principio: “ha sido entendido en el sentido que el procedimiento administrativo, tiene no solo a la protección del recurrente o a la determinación de sus derechos, sino también a la defensa de la norma jurídica objetiva, con el fin de mantener el imperio de la legalidad y justicia en el funcionamiento administrativo.”¹⁸

Por este motivo, es fundamental acá resaltar que la autoridad administrativa de la que depende el procedimiento administrativo, está sujeta a ese ordenamiento jurídico y debe orientar su actuación a la realización del mismo. En materia tributaria, la legalidad es también imperativa, puesto que el artículo 154 constitucional consagra el deber de sujeción a la ley por parte de cualquier autoridad, dentro de las que cabe incluir a la Administración Tributaria.

¹⁶ Béjar Rivera, Luis José. Op.Cit., pág. 112-114

¹⁷ Calderón M, Hugo Haroldo. Teoría General del Derecho Administrativo, Tomo I, Op.Cit., pág. 367

¹⁸Ibíd., pág. 368.

2.1.3.2 Derecho de defensa

Este principio del derecho de defensa se deriva de las disposiciones del artículo 12 constitucional, y se encuentra ampliamente consagrado en instrumentos internacionales en materia de Derechos Humanos, tal y como sucede con los artículos 8 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Al respecto puede afirmarse que: “El principio constitucional de la defensa en juicio o del debido proceso es también aplicable al procedimiento administrativo. La garantía de defensa, como efectiva posibilidad de participación útil en el procedimiento, comprende los derechos a: a) ser oído; b) ofrecer y producir prueba; c) una decisión fundada; d) impugnar la decisión.”¹⁹ En materia tributaria, el procedimiento administrativo que se encuentre regulado en el Código Tributario para la determinación de la obligación tributaria, así como para la aplicación de sanciones, tutela en todo momento la posibilidad de que el contribuyente ejerza efectivamente su defensa.

2.1.3.3 Oficiosidad

Acercas del significado de este principio es oportuno señalar que: “La Administración Pública, como ente realizador de los actos administrativos, es el jurídicamente encargado de impulsar los procedimientos administrativos, sin importar si éstos surgieron a petición del gobernado interesado, o bien, a propuesta de un diverso ente público.”²⁰

En materia tributaria, el Código Tributario reconoce la importancia de este principio que obliga a la Administración Tributaria a impulsar por su propia cuenta y responsabilidad, las actuaciones que conforman el procedimiento. Así, el artículo 121 del cuerpo legal citado regula que: “El proceso ante la Administración Tributaria será impulsado de oficio.” En tal virtud, por ser la autoridad administrativa la interesada en todo momento en asegurarse el cumplimiento de las obligaciones tributarias, será la misma quien se ocupará de dar curso al procedimiento de conformidad con la ley.

¹⁹Ibíd., pág. 374.

²⁰ Béjar Rivera, Luis José. Op.Cit., pág.114.

2.1.3.4 Informalismo

El artículo 2 de la Ley de lo contencioso administrativo establece que los procedimientos administrativos serán en todo momento, sencillos. Por su parte, el artículo 122 del Código Tributario, consagra que la omisión de uno o varios de los requisitos que la ley impone como imperativos en los escritos que se presentarán ante la Administración Tributaria, no serán motivo suficiente para rechazar la solicitud.

En este sentido, puede añadirse que el informalismo es “la excusación, a favor del interesado, de la observancia de exigencias formales no esenciales y que pueden ser cumplidas posteriormente. Obliga a una interpretación benévola de las formalidades precisas contenidas en el procedimiento.”²¹

2.1.3.5 Publicidad

Este principio, reconocido en el artículo 30 constitucional, significa: “Publicidad en el procedimiento... el leal conocimiento de las actuaciones administrativas, lo que, según Agustín Gordillo, se concreta en la llamada ‘vista’ y fotocopia completa de las actuaciones.”²²

En otras palabras, la publicidad constituye un presupuesto indispensable en todo procedimiento administrativo, incluyendo los que se tramitan en materia tributaria ante la Administración Tributaria, puesto que a través de la misma se posibilita ejercer adecuadamente la defensa, que resultaría inconcebible en un entorno de secretividad.

2.1.3.6 Gratuidad

Este principio, consagrado en el artículo 2 de la Ley de lo contencioso administrativo, y constitucionalmente protegido por las disposiciones del artículo 239 de la Constitución, obliga a que la Administración no realice cobros ni solicite garantías previas al tener que acudir el particular al procedimiento administrativo.

²¹ Béjar Rivera, Luis José. Op.Cit., pág. 114

²² López Olvera, Miguel Alejandro. Los principios del procedimiento administrativo, México, Universidad Nacional Autónoma de México, s/a, disponibilidad y acceso: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/4/1594/12.pdf>, fecha de consulta: 13/09/2018.

Puede afirmarse que: “en el procedimiento administrativo impera la gratuidad del mismo, es decir, no se generan “costas administrativas” por la tramitación de un procedimiento, ni se condena al gobernado si éste pierde el negocio en su impugnación; sin embargo, en nuestro país existen ciertos pagos de derechos por concepto de expedición de constancias y formatos o solicitudes gubernamentales, los cuales consideramos que no lesionan de ninguna forma este precepto.”²³ En materia administrativa tributaria rigen iguales disposiciones, en el entendido que no es necesario pago ni caución previa (menos aún, sanción posterior) para poder acudir al procedimiento administrativo y sus medios de impugnación, y, si bien se otorgan ciertos beneficios económicos en aquellos casos en que el contribuyente de buena fe decide no continuar impugnando la voluntad administrativa, la realidad es que ello no significa limitación económica alguna para que se puedan agotar todos los mecanismos legales para determinar adecuadamente la existencia y monto del adeudo tributario.

2.1.3.7 Eficiencia y eficacia

Estos principios pueden ser definidos de la siguiente forma: “La eficacia se refiere a la rapidez, la celeridad, y a la sencillez. La eficiencia, por su parte, cumple como objetivo concreto que persigue el procedimiento de la manera más económica posible, siendo el principio de economía su versión positiva.”²⁴

Su objeto entonces, es garantizar el adecuado desempeño de la actuación administrativa, y evitar la excesiva burocratización de los trámites ante las autoridades, y permitir la participación de los administrados en el procedimiento administrativo. Por este motivo, se tratan de líneas fundamentales en la orientación y dirección también del procedimiento administrativo en materia tributaria, ya que en todo momento debe velarse por la prontitud y la correcta utilización de los recursos disponibles, al momento de determinar la obligación tributaria.

²³ Béjar Rivera, Luis José. Op.Cit., pág. 112.

²⁴ López Olvera, Miguel Alejandro. Op.Cit.

2.2 Procedimiento administrativo para la determinación de la obligación tributaria

El procedimiento administrativo tributario, como todo procedimiento administrativo, se sustancia a través de una serie de etapas que preparan la decisión final que asumirá la Administración Tributaria. En general, puede determinarse que las etapas propias del procedimiento administrativo tributario son las siguientes: iniciación, acta de inspección, audiencia, prueba, resolución, e impugnación.

2.2.1 Iniciación

En relación con la iniciación de los procedimientos administrativos, es posible aseverar que: “Todo procedimiento tiene un inicio (causa y efecto), los procedimientos no necesariamente pueden ocurrir por ocurrencia de la administración pública, pueden iniciarse por diversas formas, por ejemplo, en la contratación pública, se inicia de oficio, pero al final del procedimientos se da la participación necesaria del particular; pero también puede iniciarse por impulso del particular, atendiendo el derecho manifestado en el artículo 28 de la Constitución, también por denuncia, administrativa como lo analizaremos en adelante.”²⁵

En el procedimiento administrativo tributario, el inicio generalmente es oficioso, puesto que las consecuencias que se esperan de la decisión final de la Administración Tributaria, en la mayor parte de los casos, no son perseguidas ni esperadas por los particulares, ya que pueden serles desfavorables en lo que respecta a su esfera patrimonial. No obstante, ello no supone una regla general, toda vez que si así conviene a los intereses del contribuyente, será éste quien lo inicie y la ley le permite así hacerlo.

El artículo 145 del Código Tributario prevé que el inicio del procedimiento sea oficioso cuando se procede a determinar forzosamente la existencia y monto de la obligación tributaria, en aquellos casos en que el contribuyente omite hacerlo o lo hace de manera inexacta. Sin embargo, el artículo 122 del mismo cuerpo legal, también regula la posibilidad de que todo particular acuda ante la autoridad administrativa solicitando el

²⁵ Calderón M, Hugo Haroldo. Teoría General del Derecho Administrativo, Tomo I, Op.Cit., pág. 356.

inicio de un procedimiento administrativo tributario, a efecto de obtener una tutela favorable a sus intereses por parte de la Administración Tributaria.

2.2.2 Audiencia

El artículo 146 del Código Tributario establece que: “La Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos; si procediere, formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al responsable. Asimismo, se notificará al contribuyente o al responsable cuando se le impongan sanciones, aún cuando éstas no se generen de la omisión del pago de impuestos. Al notificar al contribuyente o al responsable, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles improrrogables, a efecto que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa... Si solo se imponen sanciones o sólo se cobran intereses, la audiencia se conferirá por diez (10) días hábiles improrrogables...”

Este período en el que la Administración Tributaria confiere al contribuyente la oportunidad de ser escuchado, viene a materializar el derecho de defensa que la Constitución Política de la República de Guatemala reconoce a todos los habitantes del país, ya que será el momento en que el administrado podrá formular sus alegatos frente a la actuación administrativa y aportar prueba dentro del procedimiento.

2.2.3 Prueba

El ejercicio del derecho de defensa exige la posibilidad efectiva de aportar prueba dentro del procedimiento administrativo. Por este preciso motivo, todo procedimiento ante la Administración, debe contar con el período suficiente para acreditar los hechos que constituyen su objeto, y así permitir una resolución final basada en los mismos. El período de recepción de pruebas dentro del procedimiento administrativo regulado en el Código Tributario, según el artículo 146 de este cuerpo normativo, tiene lugar: “Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, se estará a lo dispuesto en el artículo 143 de este Código. El período de prueba se tendrá por otorgado, sin más trámite, resolución ni notificación, que la solicitud, y los treinta (30) días improrrogables correrán a partir del

sexto (6º) día hábil posterior al del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia.” En el caso de que el procedimiento tuviere lugar únicamente con la finalidad de imponer sanciones o cobrar intereses, el precitado artículo establece que el período probatorio será únicamente de diez días.

En cuanto a los medios probatorios en particular, el artículo 142 A del Código Tributario preceptúa que: “En las actuaciones ante la Administración Tributaria, podrán utilizarse todos los medios de prueba admitidos en derecho.” En este sentido, existe apertura y libertad de prueba, por lo que los interesados podrán poner a disposición de la autoridad administrativa toda clase de elementos que puedan generar convicción al momento de resolver.

Además del período probatorio, el artículo 144 del Código Tributario establece que la Administración Tributaria, antes de dictar la resolución final podrá de oficio o a petición de los interesados, ordenar la práctica de determinadas diligencias para mejor resolver en un plazo no mayor de quince días hábiles.

2.2.4 Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario

Previamente a agotar el procedimiento administrativo para la determinación de la obligación tributaria, la Administración puede optar por proponer al contribuyente la celebración de un acuerdo mediante la institución del mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario, de conformidad con el artículo 145 A del Código Tributario. En esta línea de pensamiento, es posible afirmar que la norma legal precitada prevé que luego de verificar las declaraciones, determinaciones, documentación de soporte y documentos de pago de impuestos, si no se aprecia la realización de acciones u omisiones constitutivas de ilícitos penales, se podrá citar al contribuyente a reparar las inconsistencias en que ha incurrido, previamente a conferirle audiencia. En este caso, si el contribuyente o responsable acepta su responsabilidad en las inconsistencias o errores en la determinación de la obligación tributaria, podrá optar a los beneficios y rebajas establecidas en la ley, y de esta manera ponerle fin a la controversia que se ha suscitado.

En tal virtud, para hacer constar el arreglo al que se ha arribado, se suscribirá acta ante la Administración Tributaria, en donde se hará constar la aceptación expresa de los montos que el contribuyente deberá pagar por las acciones u omisiones en que ha incurrido.

2.2.5 Resolución

La resolución que pone fin al procedimiento administrativo tributario constituye la manifestación de voluntad originaria de la Administración Tributaria, por lo que cabe calificarla como acto administrativo. A través de esta resolución se pone fin a la situación de incertidumbre existente antes del inicio del procedimiento, puesto que por medio de la misma, la autoridad determina la existencia y monto de la obligación tributaria, e impone sanciones a infracciones cometidas, entre otras.

El artículo 149 del Código Tributario, establece que: “Concluido el procedimiento, se dictará resolución dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes.”

Con relación a esta decisión final, conviene acotar que: “Toda resolución de la administración tiene que tener una motivación, que implica que el acto administrativo, debe ser explicado las razones de hecho y de derecho que lo fundamentan. Las resoluciones deben hacerse una relación directa y concreta de los hechos y el derecho del caso específico, conlleva también la exposición de las razones que justifican la decisión adoptada.”²⁶

Con respecto a esto, el artículo 150 del Código Tributario establece que la resolución que ponga fin al procedimiento administrativo, deberá contener dentro de sus requisitos: “... 5. Consideración de los hechos expuestos y pruebas aportadas. 6. Los elementos de juicio utilizados para determinar la obligación tributaria. 7. La especificación de las sumas exigibles por tributos, intereses, multas y recargos, según el caso. 8. En su caso, determinación del crédito que resulte a favor del contribuyente o responsable, ordenando que se acredite o devuelva conforme a lo dispuesto por el artículo 111 de este código. 9.

²⁶ Calderón M, Hugo Haroldo. Op.Cit., pág. 384.

Consideración de los dictámenes emitidos, y de los fundamentos de hechos y de derecho de la resolución...” En otras palabras, debe ser una decisión motivada y amparada en derecho, que haga mérito de las pruebas aportadas al procedimiento, de manera que se respete el derecho de los particulares a obtener una tutela efectiva de sus derechos en sede administrativa, y poder ejercer adecuadamente su derecho de defensa.

2.2.6 Impugnación

El procedimiento administrativo tributario tiene también una etapa de impugnación en sede administrativa, que permite a los contribuyentes manifestar sus inconformidades respecto de la resolución proferida, a efecto de que un órgano administrativo de superior jerarquía revise la juridicidad de la misma.

En el caso de Guatemala, para poder acudir posteriormente a la vía jurisdiccional a manifestar oposición frente a la resolución dictada dentro del procedimiento administrativo tributario, es indispensable agotar la etapa de impugnación en sede administrativa, de conformidad con el artículo 20 de la Ley de lo contencioso administrativo y 161 del Código Tributario. Así, es posible afirmar al respecto que: “El fundamento principal del agotamiento de la vía administrativa se encuentra en la potestad de autotutela que posee la Administración Pública. Tal privilegio le permite a la Administración Pública dirimir, sin intervención de un tercero imparcial e independiente, los conflictos de interés que surjan con los administrados. Bajo esta línea de argumentación, antes que el particular acuda a la vía jurisdiccional debe dilucidar la controversia ante la Administración Pública para que esta determine, en función de las alegaciones esgrimidas, si modifica, reforma, sustituye, anula o revoca el acto impugnado, todo con el propósito de evitar un proceso con las complicaciones y costos que el mismo supone.”²⁷

²⁷Jiniesta Lobo, Ernesto. El agotamiento de la vía administrativa y los recursos administrativos, s/p, s/a, disponibilidad y acceso: http://www.ernestojinesta.com/_REVISTAS/AGOTAMIENTO%20DE%20LA%20V%C3%8DA%20ADMINISTRATIVA%20Y%20LOS%20RECURSOS%20ADMINISTRATIVOS.PDF, fecha de consulta: 15/09/2018.

El Código Tributario regula como único recurso administrativo para impugnar el fondo de la resolución final dictada dentro del procedimiento administrativo tributario, a la revocatoria. Para el efecto preceptúa en su artículo 154 que: “Las resoluciones de la Administración Tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados, o a instancia de parte. En este último caso, el recurso se interpondrá por escrito por el contribuyente o el responsable, o por su representante legal, ante el funcionario que dictó la resolución o practicó la rectificación a que se refiere el último párrafo del artículo 150 de este Código, dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación. Si no se interpone el recurso dentro del plazo antes citado, la resolución quedará firme.”

El recurso será conocido por el Tribunal Administrativo y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria, y su trámite se encuentra regulado en el artículo 159 del cuerpo legal antes citado, el cual le impone un plazo de treinta días siguientes a la presentación de la solicitud, para que dicha entidad resuelva la impugnación en la forma que considere ajustada a Derecho.

2.3 Otros procedimientos administrativos tributarios

Además del procedimiento administrativo para la determinación o rectificación de la obligación tributaria, el Código Tributario prevé otros procedimientos administrativos que también están encaminados a la aplicación de las normas sustantivas a los casos concretos. A continuación, se analizarán brevemente cada uno de ellos.

2.3.1 Procedimiento de facilidades de pago

El procedimiento de facilidades de pago está previsto en el artículo 40 del Código Tributario, y el mismo está encaminado a permitir al contribuyente obtener el fraccionamiento del adeudo tributario para poder cancelarlo en un máximo de dieciocho meses. Se trata de un procedimiento que se inicia a instancia del contribuyente interesado, en el cual la Administración Tributaria deberá recibir su solicitud y analizar la concurrencia de circunstancias que impidan a aquel, el cumplimiento normal de sus obligaciones tributarias. En cualquier caso, cuando la Administración Tributaria esté

conforme con la solicitud y anuente a otorgar este beneficio, deberá suscribir un convenio de pago con el contribuyente en el que conste la manera en que se cancelará el adeudo, y que tendrá la calidad de título ejecutivo.

2.3.2 Procedimiento de declaración de incobrabilidad

Se trata de un procedimiento administrativo previsto en el artículo 55 del Código Tributario, puede iniciarse oficiosamente por parte de la Administración Tributaria, o a instancia del propio contribuyente que se verá beneficiado con dicha declaratoria. La Administración deberá constatar que se dé alguno de los supuestos de incobrabilidad previstos en el artículo antes relacionado, emitiendo seguidamente la resolución en que declare la imposibilidad de cobrar el adeudo tributario por resultar ello gravoso para la propia autoridad administrativa (en general, se trata de deudas de muy baja entidad cuyo cobro resultaría, por obvios motivos, contraproducente).

2.3.3 Trámite de solvencia fiscal

El artículo 57 A del Código Tributario establece el procedimiento que deben seguir los contribuyentes para obtener su solvencia fiscal. Dicha solvencia permite acreditar a cualquier persona, que se encuentra al día en el cumplimiento de sus deberes tributarios formales y en el pago de los tributos a que está afecto. Para ello bastará la solicitud del contribuyente, misma que deberá ser resuelta en un plazo de ocho días, emitiendo la solvencia en los casos en que así correspondiera. En caso de improcedencia, existe obligación para la Administración Tributaria de fundar su rechazo, especificando cuáles son los deberes sustanciales o formales, cuyo cumplimiento tiene pendiente el requirente.

2.3.4 Procedimiento de consulta

El procedimiento de consulta está regulado en el artículo 102 del Código Tributario. Según la norma citada, cualquier persona que tenga interés personal y directo en un asunto concreto en materia tributaria, podrá requerir a la Administración que atienda su consulta en relación con la interpretación y aplicación de las normas jurídicas imperantes en este ámbito.

En la solicitud deberán indicarse con claridad y precisión los puntos sobre los cuáles se desea que se emita la consulta, a efecto de que la Administración Tributaria pueda emitir una opinión relativa al asunto. El plazo para emitir dicha opinión es de sesenta días hábiles a partir de la presentación de la solicitud.

2.3.5 Procedimiento de inscripción de contribuyente o responsable

El procedimiento de inscripción de un contribuyente o responsable está regulado en el artículo 120 del Código Tributario. Se trata de un procedimiento rogado que inicia a instancia del contribuyente o responsable, mediante formulario en papel o electrónico, que debe contener los datos que exige la norma antes citada. Recibida la solicitud, la Administración Tributaria procederá a la inscripción del contribuyente o responsable, y a la asignación de su Número de Identificación Tributaria. En caso de omisión de la inscripción, la autoridad administrativa está facultada a inscribir oficiosamente al contribuyente, al régimen de impuestos que corresponda según sus características, sin perjuicio de las sanciones que fueren procedentes.

2.3.6 Procedimiento de restitución

El procedimiento de restitución está recogido en el artículo 153 del Código Tributario, y es relativo a aquellos casos en que los contribuyentes reclaman a la Administración Tributaria el reintegro de aquello que fue pagado en exceso o indebidamente por tributos, multas o intereses y recargos. Es un procedimiento administrativo que inicia a instancia del interesado, por lo que al estar plenamente fundada la solicitud y no existir controversia, la Administración Tributaria resolverá la reclamación acreditando o devolviendo lo pagado indebidamente o en exceso. En caso de controversia, se seguirá el procedimiento administrativo para la determinación de la obligación tributaria.

2.3.7 Procedimiento por error de cálculo

Este procedimiento administrativo está recogido en el artículo 111 del Código Tributario, que en lo conducente establece que: “Cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria hubiere cometido error de cálculo y no de concepto, del que resultare diferencia a favor de la Administración Tributaria, ésta le requerirá el pago de lo adeudado, corriéndole

audiencia por cinco (5) días hábiles. Transcurrido el plazo de audiencia, el pago deberá efectuarse inmediatamente y sin más trámite dentro del plazo improrrogable de cinco (5) días.” Es decir, que generalmente será un procedimiento iniciado oficiosamente por la Administración Tributaria. Sin embargo, puede darse el caso que el error sea a favor del contribuyente, en cuyo caso la Administración deberá acreditar o devolver lo pagado en exceso.

2.3.8 Procedimiento de enmienda y nulidad

La enmienda y nulidad tiene por objeto velar por la adecuada tramitación de cualquier procedimiento administrativo, fuera de los casos en que sea pertinente acudir a las impugnaciones administrativas anteriormente analizadas. Están reguladas en el artículo 160 del Código Tributario, y pueden ser ordenadas oficiosamente o a petición de parte, declarando la enmienda del trámite cuando se hubiere incurrido en omisiones o vicios en la sustanciación del procedimiento; o, en su caso, declarar la nulidad de lo actuado cuando exista error sustancial en ellas, lo cual se da cuando se infringen disposiciones constitucionales o legales o error en la determinación de la obligación tributaria. La solicitud de enmienda o nulidad deberá interponerse en el plazo de tres días por parte del interesado, podrá hacerse en contra de actuaciones que se den en cualquier estado del procedimiento, siempre y cuando contra ellas no proceda el recurso administrativo de revocatoria. En todo caso, la Administración Tributaria tiene un plazo de quince días para resolver este tipo de solicitudes, accediendo o denegado la enmienda o nulidad, según fuere el caso.

2.3.9 Procedimiento sancionador

El procedimiento para la imposición de sanciones por infracciones cometidas en materia tributaria, está recogido en el artículo 146 del Código Tributario. Según la norma antes citada, cuando la discusión dentro del procedimiento es únicamente la determinación de intereses o la imposición de sanciones por infracciones cometidas, se seguirá el procedimiento administrativo que se prevé para la determinación de la obligación tributaria, con la variación del plazo de audiencia y del período de prueba, que en vez de ser de treinta días, será de diez días hábiles.

Posteriormente se emitirá la resolución final en el tiempo y forma previstos en el procedimiento administrativo para la determinación de la obligación tributaria, pudiéndose, en su caso, impugnar dicha decisión mediante el recurso administrativo de revocatoria.

2.4 El proceso contencioso administrativo

Según Monterroso: “El Proceso Contenciosos Administrativo es el orden jurisdiccional que se encarga de controlar la correcta actuación de la Administración Tributaria, con plena sujeción a la ley y al Derecho; así como de la resolución de los posibles conflictos entre la Administración y los ciudadanos en materia tributaria, mediante la interposición de los correspondientes procesos contenciosos administrativos interpuestos por cualquier persona en defensa de sus Derechos e intereses, cuando estos se hayan visto lesionados por la actuación (o la falta de ella) de la Administración Pública.”²⁸

El fundamento de un proceso de esta naturaleza radica en el: “control judicial de la actuación administrativa y la defensa de los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos ante las manifestaciones de los poderes públicos son un lugar común de los ordenamientos jurídicos iberoamericanos... El Estado de Derecho, consagrado en reconocidos textos constitucionales, es, en definitiva, la cláusula de cierre que garantiza «la vinculación de todos los sujetos al ordenamiento jurídico y a las decisiones que adoptan los órganos judiciales, no sólo juzgando sino haciendo ejecutar lo juzgado».”²⁹

El proceso contencioso administrativo entonces, es a criterio de la tesista, la vía ante la cual se controvierten los actos o resoluciones de la Administración Pública en sede jurisdiccional. De esta manera se asegura el derecho a la tutela judicial efectiva que asiste a todos los administrados. En materia tributaria también es posible acudir a esta vía en aquellos casos en que existe desacuerdo con lo resuelto por la Administración Tributaria, y en este orden de ideas, es importante destacar que el artículo 161 del Código Tributario regula que podrá acudirse ante los tribunales de justicia a promover este tipo de acción

²⁸ Monterroso Gladys. Op.Cit., pág. 221.

²⁹ Rodríguez Arana Muñoz y Libardo Rodríguez Rodríguez (Directores). Curso de Derecho Administrativo Iberoamericano, Granada, Editorial Comares, 2015, pág. 358.

dentro de los treinta días posteriores a la notificación de la decisión administrativa que ha resuelto el recurso de revocatoria.

Según Calderón: “Dentro de las características más importantes del contencioso-administrativo, encontramos: a) Que no se trata de un recurso, como se le denominó en algún tiempo y lo regulaba la derogada ley de lo contencioso, sino de un verdadero proceso de conocimiento; b) Que es un proceso que se conoce y se resuelve dentro de un órgano jurisdiccional (Tribunal de lo Contencioso Administrativo), en este sentido, hay que hacer notar, que el Código Tributario, creó las Salas de lo contencioso-administrativo de conformidad con la especialidad; c) Su competencia está dirigida a conocer de las controversias que surgen de las relaciones que se dan entre la administración pública y los particulares; d) Lo conoce un tribunal constituido por cinco salas colegiadas, integradas con tres magistrados titulares, dos salas administrativas y tres salas tributarias. Hay que considerar que el tribunal contencioso administrativo es único, pero que por razones de especialidad en la materia se ha dividido en salas contenciosas tributarias y salas administrativas.”³⁰

El procedimiento a través del cual se sustancia el proceso contencioso administrativo no se encuentra plenamente regulado en el Código Tributario, sino que remite a la Ley de lo contencioso administrativo. En todo caso, dicha ley determina en su artículo 45 que la sentencia dictada por las salas del Tribunal de lo contencioso administrativo podrán confirmar, revocar o modificar lo resuelto en sede administrativa, por lo que en materia tributaria cuentan con facultades suficientes para variar la decisión asumida por la Administración Tributaria enderezándola a Derecho siempre que ello fuere procedente.

2.5 Proceso económico coactivo

La última etapa dentro de la conformación de la voluntad de la Administración Tributaria, lo constituye su ejecución forzosa en los casos en que la ley así lo establece. Ello es indispensable, puesto que el adeudo tributario determinado en virtud del procedimiento

³⁰ Calderón M. Hugo Haroldo. El Derecho Procesal Administrativo Guatemalteco, Guatemala, Editorial Orion, 2013, pág. 175.

correspondiente, luego de haber adquirido firmeza al haberse agotado los mecanismos de impugnación correspondientes, debe hacerse efectivo en la realidad, incluso coercitivamente, a efecto de que el Estado pueda agenciarse realmente de fondos para el cumplimiento de sus fines.

El proceso económico coactivo contenido en el Código Tributario precisamente sirve para cobrar forzosamente los adeudos tributarios. Como proceso de ejecución, cabe añadir que: “es indispensable para que los particulares obtengan tangible y prácticamente los bienes que el orden jurídico les reconoce. Por la ejecución forzosa, el Estado despliega toda su fuerza coactiva para operar, algunas veces, en primer lugar, psicológicamente sobre el deudor a fin de doblegarle al cumplimiento de lo mandado, y si ello no basta, para actuar entrando en la esfera jurídica privada o patrimonial del que se resiste, a fin de hacer cumplir el mandato de la decisión, de proporcionar al acreedor el bien concreto que jurisdiccionalmente se le ha reconocido; y si ello no es posible (ejecución directa), entonces hace por subrogación en lugar del deudor el acto que omite, sancionar la realización de lo que debía omitir o poner a disposición del acreedor otros bienes materiales que puedan sustituir a lo mandado en su valor económico.”³¹

Este tipo de ejecución forzosa procede: “Solamente en virtud de título ejecutivo sobre deudas tributarias firmes, liquidas y exigibles... Podrá también iniciarse el procedimiento económico coactivo para reclamar el pago de fianzas con las que se hubiere garantizado el pago de adeudos tributarios o Derechos Arancelarios, constituidas a favor de la Administración Tributaria.”³²

El desarrollo del proceso económico coactivo se encuentra previsto en el Código Tributario, que en su artículo 171 establece que este tipo de proceso: “es un medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios. Tiene como características propias: brevedad, oficiosidad y especialidad.”

³¹ Chacón Corado, Mauro. Procesos de Ejecución, Guatemala, Magna Terra Editores, 2008, pág. 20.

³² Monterroso Gladys. Op.Cit., pág. 249.

Se caracteriza entonces, por la celeridad de su trámite, ya que únicamente persigue hacer efectivos en favor de la Administración Tributaria, los adeudos que no han sido cancelados por los obligados, de manera que se asegure el pago real del tributo en todo momento. Cabe indicar que es proceso de dos instancias (puesto que cabe apelar lo resuelto), en el que la sentencia que se dicta al agotar las etapas procesales correspondientes, ordena el trance y remate de los bienes del ejecutado.

CAPÍTULO III

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.1 Impuesto sobre la renta

El impuesto sobre la renta tiene por objeto gravar todas las ganancias lícitas que se obtienen en el territorio de la República de Guatemala. En este sentido, al crear un impuesto de esta índole, el Estado de Guatemala tiene la pretensión de que los habitantes de Guatemala contribuyan efectivamente con las cargas públicas, de manera proporcional a las rentas (utilidades, ganancias, riquezas) que obtengan por cada una de las actividades económicamente productivas que realicen.

En primer lugar, resulta fundamental conocer los orígenes históricos de este impuesto, toda vez que se trata de uno de la más antigua data, y por este motivo, estudiar sus antecedentes ofrecerá un panorama más completo acerca de este tributo como institución jurídica que es.

3.1.1 Origen histórico

La tributación ha sido una actividad presente en la historia guatemalteca desde épocas precolombinas. Es posible afirmar al respecto, que desde la civilización maya: “A partir de la evidencia arqueológica del período Clásico pueden establecerse actividades de producción, comercio e intercambio local e interregional que proveían a cada unidad política autónoma de los bienes necesarios para su subsistencia. En ese contexto surgió otra actividad económica de gran importancia, el tributo. En el ámbito local, se supone que los señores recibían de los miembros del común tributo, principalmente en especie, por medio del trabajo en la agricultura y en las obras de construcción masiva. Puede ser que la participación en las guerras de conquista también haya sido una forma de tributo.”³³

³³ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. Historia de la tributación en Guatemala (desde los mayas hasta la actualidad), Guatemala, Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales y Superintendencia de Administración Tributaria, diciembre de 2017, pág. 2.

Sin embargo, estas formas antiguas de contribuir con los gastos comunitarios no pueden equipararse al actual impuesto sobre la renta, si bien constituyen un antecedente remoto (quizá el más antiguo) que existe para el mismo dentro de Guatemala.

En la época colonial, con la invasión y ocupación española, se instauró junto al régimen político, un conjunto de obligaciones tributarias. En tal virtud, es conveniente señalar que: “El tributo era parte fundamental de la economía. Esta dependencia ejerció una presión considerable sobre la población indígena, pues el ingreso debía mantenerse a pesar de epidemias, malas cosechas o desastres naturales. El pago del tributo en especie servía como base para el comercio pues ponía en circulación gran cantidad de bienes de consumo: maíz, trigo, algodón, madera, cacao e hilados y tejidos, que se vendían en subastas públicas. En suma, los productos comerciales para exportación (cacao y añil) y la fuerza de trabajo indígena fueron las bases de la organización y reproducción de una débil economía interna.”³⁴

Nuevamente conviene reiterar, que si bien se trata de precedentes históricos remotos, tampoco puede afirmarse que esta forma de tributación inhumana propia del período colonial, sea directamente antecesora del actual impuesto sobre la renta. Por el contrario, esta forma de tributo aparece realmente hasta la vida independiente del Estado de Guatemala.

En este sentido, es oportuno indicar que: “el Impuesto sobre la Renta, se intentó instituir por primera vez en Guatemala por la Asamblea Nacional Legislativa, el 23 de noviembre de 1921, sin embargo, el Decreto nunca fue sancionado por el presidente, el General José María Orellana (1921-1926), por ello no se completó el proceso legislativo, para considerarlo ley vigente. En Guatemala a partir del 27 de mayo de 1938 durante el régimen presidencial del General Jorge Ubico Castañeda (1931-1944), se emite el Decreto Gubernativo 2099 de la Asamblea Nacional (Ley del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas Lucrativas), a través del Decreto Legislativo 2373, cuyo objeto

³⁴Ibíd., pág. 3-4.

era “crear una imposición sobre la renta en forma parcial, gravando únicamente las utilidades líquidas de las empresas lucrativas.”³⁵

Durante el régimen presidencial del General Ydígoras Fuentes se aprobó la primera Ley del Impuesto sobre la Renta en el Congreso, Decreto 1559, ley que entró en vigencia a partir del 1 de julio de 1963. Sin embargo, posteriormente quedó fuera del ordenamiento jurídico guatemalteco, por el Decreto-Ley 229, que entró en vigencia a partir del 27 de junio de 1964, durante el gobierno del presidente Alfredo Enrique Peralta Azurdia. En el año de 1986 Marco Vinicio Cerezo Arévalo asumió la presidencia, encontrando la administración del Estado en crisis económica y una deficiente recaudación fiscal. Hechos que llevaron al gobernante en funciones en el año de 1987 a realizar una reforma tributaria, para mejorar la recaudación tributaria. En el año de 1992 durante el gobierno del presidente Jorge Serrano Elías, el Congreso aprobó el paquete tributario, dentro del cual se encontraba el Decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre de 2012.³⁶

La actual Ley de actualización tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, contiene en su Libro I la regulación jurídica que actualmente rige en Guatemala para lo relativo al impuesto sobre la renta. El referido cuerpo legal entró en vigencia el día uno de enero del año 2013.

3.1.2 Definición

Por renta debe entenderse aquel: “Conjunto de frutos civiles y naturales que periódicamente produce un bien, un grupo de bienes o el conjunto de los bienes de una persona.”³⁷

³⁵ García, Shený. Las obligaciones del patrono como agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia en Guatemala, Tesis de Maestría en Asesoría en Tributación, Universidad Rafael Landívar, Guatemala, agosto de 2015, pág. 22.

³⁶Ibíd., pág. 23-24.

³⁷Renta. Goldstein, Mabel.Op.Cit., pág. 487.

En este sentido, debe entenderse que impuesto sobre la renta es precisamente el tributo con que el Estado grava ese conjunto de frutos naturales y civiles que se producen con ocasión del patrimonio de una persona. En este sentido, renta viene a ser sinónimo de ganancia, de utilidad, ingreso o de riqueza que es susceptible de generarse en el ámbito patrimonial de un determinado sujeto de derecho.

En cuanto al impuesto sobre la renta, éste puede ser definido como aquel tributo al que: “Quedan sujetos... diversos ingresos, ya se refiera a la renta ociosa (créditos de títulos públicos o de préstamos particulares), ya de la procedente del capital (alquileres, cuotas arrendaticias, acciones o partes de sociedades), ya de los mismos ingresos debidos al trabajo independiente o subordinado (los honorarios, sueldos, salarios y productos de las obras científicas, literarias o artísticas).”³⁸

El artículo 1 de la Ley de Actualización Tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República señala que: “Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece el presente libro.”

Es evidente entonces, que la ley no contempla una definición general de aquello que debe entenderse por el vocablo renta. Sin embargo, en su normativa la Ley de actualización tributaria sí prevé una categorización de rentas, así como una descripción detallada de cada tipo de ingresos que constituyen, para los efectos del pago del tributo correspondiente, una renta.

3.1.3 Categorías de rentas

El impuesto sobre la renta, según se ha indicado, grava toda renta (en otras palabras, ganancia) lícita que se perciba en la República de Guatemala. Para los efectos de

³⁸Impuesto sobre la renta. OssorioManuel.Op.Cit., pág. 472.

establecer el régimen tributario al que queda afecta cada una de las rentas que el impuesto grava, la propia ley prevé una clasificación de las mismas a través de categorías. El artículo 2 de la Ley de actualización tributaria decreto número 10-2012 del Congreso de la República establece que: “Se gravan las siguientes rentas según su procedencia: 1. Las rentas de las actividades lucrativas. 2. Las rentas del trabajo. 3. Las rentas del capital y las ganancias de capital. Sin perjuicio de las disposiciones generales, las regulaciones correspondientes a cada categoría de renta se establecen y el impuesto se liquida en forma separada, conforme a cada uno de los títulos de este libro. Las rentas obtenidas por los contribuyentes no residentes se gravan conforme a las categorías señaladas en este artículo y las disposiciones contenidas en el título V de este libro.”

Es importante tener en cuenta esta categorización prevista por la ley, ya que a través de la misma se establecen diferentes hechos generadores, tipos impositivos y bases imponibles, así como regímenes de recaudación, según la naturaleza que la ley le otorgue al producto económico lícito que se obtenga de determinadas actividades. Precisamente las distintas categorías de rentas se encuentran clasificadas tomando en cuenta la diferencia sustancial que existe en cuanto a la actividad económica que les dio origen: en unos casos, aquellos actos típicamente lucrativos que producen rentas para quienes los realizan (por ejemplo, el comercio, la industria, etc.); en otros, el trabajo prestado en subordinación; y, por último, en algunos casos, se trata de las utilidades que producen los propios capitales que legalmente se invierten. A continuación se analizarán cada una de estas categorías.

3.1.3.1 Rentas provenientes de actividades lucrativas

Las rentas provenientes de actividades lucrativas, son aquellas que se originan de actos típicamente productores de riqueza, como lo son el comercio, la industria, la prestación de servicios, entre otros. A toda esta categoría de actos, la ley los califica como de carácter lucrativo, por su evidente naturaleza onerosa, y los grava con el pago del impuesto correspondiente, ya que son actos generalmente destinados a producir utilidades, ganancias o rentas, que precisamente constituyen el objeto del impuesto en cuestión.

La categoría de rentas provenientes de actividades lucrativas tiene su propio hecho generador, base imponible y tipo impositivo, así como dos regímenes de recaudación, toda vez que por sus particularidades no puede equipararse a la obligación que se genera por rentas de trabajo en dependencia y, menos aún, por capital o ganancias de capital.

3.1.3.1.1 Hecho generador

El artículo diez de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República establece que: “Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en el presente 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 este libro, residentes en Guatemala. Se entiende por actividades lucrativas 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.”

Como puede apreciarse, la finalidad perseguida por la ley es ampliar al máximo posible la descripción del hecho generador del tributo, de manera que puedan subsumirse en el mismo cualquier acto realizado con carácter habitual u ocasional, que tengan por objeto combinar factores de producción con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes, así como prestar servicios.

La propia ley describe como actividades lucrativas, sin carácter restrictivo, las siguientes: las originadas en actividades civiles, de construcción, inmobiliarias, comerciales, bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras, mineras o de explotaciones de otros recursos naturales y otras no incluidas; las originadas por la prestación de servicios públicos o privados, entre otros el suministro de energía eléctrica y agua; las originadas por servicios de telefonía, telecomunicaciones, informáticos y el servicio de transporte de personas y mercancías; las originadas por la producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala; las originadas por la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comercializados, incluso la simple remisión de

los mismos al exterior realizadas por medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios; así como, las originadas del ejercicio de profesiones, oficios y artes, aun cuando éstas se ejerzan sin fines de lucro.

En otras palabras, se subsumen en la definición legal de actividades lucrativas, un sin número de actos dentro de los que, para los fines de la presente investigación, cabe resaltar los servicios profesionales prestados por aquellos que se dedican a la explotación liberal de una profesión universitaria. Sin embargo, aunque la ley prevé un conjunto amplio de actividades a las que califica como lucrativas, tampoco grava de igual forma a las mismas, toda vez que atendiendo a fines de carácter social o económico, dispone de algunas rentas a las que exime del pago del tributo.

3.1.3.1.2 Exenciones y costos y gastos deducibles

3.1.3.1.2.1 Exenciones

Del universo posible de rentas que cabe calificar como provenientes de actividades lucrativas, la propia Ley de actualización tributaria, en su artículo 11, dispone que existe exención del pago de dicho impuesto en el caso de las rentas que obtengan los entes que destinen exclusivamente a los fines no lucrativos de su creación y en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente, utilidades o bienes entre sus integrantes, tales como: los colegios profesionales; los partidos políticos; los comités cívicos; las asociaciones o fundaciones no lucrativas legalmente autorizadas e inscritas como exentas ante la Administración Tributaria, que tengan por objeto la beneficencia, asistencia o el servicio social, actividades culturales, científicas de educación e instrucción, artísticas, literarias, deportivas, políticas, sindicales, gremiales, religiosas, o el desarrollo de comunidades indígenas; únicamente por la parte que provenga de donaciones o cuotas ordinarias o extraordinarias. Se exceptúan de esta exención y están gravadas, las rentas obtenidas por tales entidades, en el desarrollo de actividades lucrativas mercantiles, agropecuarias, financieras o de servicios, debiendo declarar como renta gravada los ingresos obtenidos por tales actividades. Por otra parte, también gozan

de dicha exención, las rentas de las cooperativas legalmente constituidas en el país, provenientes de las transacciones con sus asociados y con otras cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas. Sin embargo, las rentas provenientes de operaciones con terceros si están gravadas con el pago del impuesto respectivo.

Para la determinación de la renta imponible, será entonces prioritario dejar fuera todas aquellas rentas que la ley califica expresamente como exentas, toda vez que las mismas no están gravadas con el impuesto que el propio texto legal determina. Ahora bien, dependiendo del tipo de régimen de recaudación en el cual se encuentre inscrito el contribuyente ante la Administración Tributaria, podrán también excluirse de las rentas afectas al impuesto, un conjunto de cantidades económicas que la ley denomina como costos y gastos deducibles, debido a su carácter estrictamente indispensable para la producción de las rentas obtenidas.

3.1.3.1.2.2 Costos y gastos deducibles

Según el artículo 21 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República: “Se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas.” En este sentido, la Ley realiza una enumeración de los costos y gastos que es posible deducir de la renta bruta, tratándose en general de aquellas inversiones estrictamente necesarias que realiza el contribuyente para la producción de dichas rentas.

La enumeración de costos y gastos que podrán deducirse de la renta neta, es amplia, puesto que la ley, en aras de asegurar una justa tributación, permite a los contribuyentes deducir de la renta sobre la cual se computará el impuesto, todas estas inversiones que fueron estrictamente necesarias para la producción de las ganancias afectas al impuesto. Sin embargo, en el impuesto sobre la renta no todo gasto o costo es deducible, ni en todos los regímenes son susceptibles de aplicación estos beneficios. Como ya se pudo ver, deben ser gastos útiles, necesarios, pertinentes e indispensables para la producción de las riquezas, y únicamente pueden aplicarse en el régimen de utilidades sobre

actividades lucrativas, como posteriormente se analizará, quedando expresamente fuera del régimen opcional simplificado, la posibilidad de realizar deducción alguna.

3.1.3.1.2.2 Costos y gastos no deducibles

Según se indicó, no todo costo y gasto en que incurra el contribuyente puede calificarse como deducible de la renta bruta. Se encuentran regulados en el artículo 23 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República.

Todas estas restricciones para operar deducciones sobre la renta bruta, persiguen también que las mismas obedezcan estrictamente a aquellos costos y gastos que fueron específicamente necesarios para la producción de rentas gravadas, y evitar así, excesos por parte de los contribuyentes en el ánimo de disminuir la base imponible del impuesto en mención.

En todo caso, al respecto conviene reiterar lo que establece el artículo 22 de la Ley de actualización tributaria, decreto 10- 2012 del Congreso de la República, que exige para que sean procedentes las deducciones, las mismas sean: útiles, necesarias, pertinentes e indispensables para la producción de rentas gravadas; que se cumpla con retener y pagar el impuesto, y tener los documentos y medios de respaldo.

3.1.3.1.2 Regímenes

El vocablo régimen puede ser definido como: “Conjunto de normas por las que se rige una institución, una entidad o una actividad.”³⁹ En el caso de las rentas provenientes de actividades lucrativas, la ley establece precisamente un sistema de normas que regirán a cada una de las formas en que los contribuyentes podrán tributar cuando incurran en el hecho generador de este tributo.

Según el artículo 50 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la Republica, los contribuyentes a las rentas provenientes de actividades

³⁹ Régimen, Diccionario de la Real Academia Española, Real Academia Española, España, s/a, disponibilidad y acceso: <http://dle.rae.es/srv/search/search?w=r%C3%A9gimen>, fecha de consulta: 19/10/2018.

lucrativas, deberán: “inscribirse a uno de los regímenes establecidos en este título de rentas de actividades lucrativas... deben indicar a la Administración Tributaria, el régimen que aplicarán, de lo contrario la Administración Tributaria los inscribirá en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.”

Posteriormente se analizarán las particularidades de cada uno de estos regímenes, por ahora basta con tener en cuenta que la legislación guatemalteca (artículo 14 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República) establece dos regímenes para declarar y pagar el impuesto sobre la renta de actividades lucrativas: el primero, es el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas; y el segundo, el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

Evidentemente, optar por uno u otro régimen es algo que decidirán los contribuyentes siempre respetando los presupuestos que la ley establece para cada uno de estos regímenes. En todo caso, la opción entre uno u otro régimen no es una decisión rígida, sino que es susceptible de variaciones siempre que se realice dentro del tiempo y en la forma, que sea conveniente para el buen desempeño de la función de la Administración Tributaria, siguiendo las normas legalmente establecidas. Así, el artículo 51 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República establece que: “Los contribuyentes pueden cambiar de régimen previo aviso a la Administración Tributaria, siempre y cuando lo presenten durante el mes anterior al inicio de la vigencia del nuevo período anual de liquidación. El cambio de régimen se aplica a partir del uno (1) de enero del año siguiente. Quien no cumpla con el aviso referido será sujeto a la sanción que corresponda según el Código Tributario.” En otras palabras, el aviso constituye un deber formal que debe cumplirse a efecto de evitar problemas para la Administración Tributaria en la gestión del tributo correspondiente.

A continuación se analizarán cada uno de los regímenes a que se encuentran afectas las rentas provenientes de actividades lucrativas.

A. Régimen de utilidades sobre actividades lucrativas

El régimen sobre utilidades de actividades lucrativas es el primero de los previstos en el artículo 14 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República. Se trata del régimen general aplicable para la gran mayoría de personas que se dedican a la explotación de las actividades que la ley califica como productora de rentas lucrativas. A tenor de lo que dispone el artículo 50 del cuerpo legal precitado, este régimen es el de aplicación subsidiaria en caso los contribuyentes no decidieren optar por el régimen opcional simplificado: es decir, que se trata del que tiene aplicabilidad más amplia dentro del sistema de tributación nacional.

Se diferencia del régimen opcional simplificado principalmente porque tiene un funcionamiento mucho más complejo que aquel. En primer lugar, por el hecho de que la determinación de la renta imponible es el producto de la resta de las rentas exentas a la renta bruta, a la cual también deberán deducirse los costos y gastos que la ley califica como deducibles. Por otra parte, el período de liquidación es diferente, y el tipo impositivo aplicable es mucho más elevado.

En cuanto al período de liquidación del impuesto sobre la renta en el caso del régimen de utilidades sobre actividades lucrativas, el artículo 37 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República establece que: “El período de liquidación definitiva anual en este régimen, principia el uno (1) de enero y termina el treinta y uno (31) de diciembre de cada año y debe coincidir con el ejercicio contable del contribuyente.”

Para los efectos del pago, la Administración Tributaria a solicitud de los contribuyentes, puede autorizar períodos especiales de liquidación definitiva anual, los cuales inician y concluyen en las fechas en que se produzca la iniciación y el cese de la actividad, respectivamente. Sin embargo, según el artículo 48 del cuerpo legal antes mencionado: “Los contribuyentes sujetos al Impuesto Sobre la Renta Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas deben realizar pagos trimestrales... El pago del impuesto se efectúa por trimestres vencidos y se liquida en forma definitiva anualmente. El pago del

impuesto trimestral se efectúa por medio de declaración jurada y debe realizarse dentro de los diez (10) días siguientes a la finalización del trimestre que corresponda, excepto el cuarto trimestre que se pagará cuando se presente la declaración jurada anual. Los pagos efectuados trimestralmente serán acreditados para cancelar el Impuesto Sobre la Renta de este régimen en el referido período anual de liquidación.”

A.1 Tipo impositivo

Este período de liquidación tan amplio, se fundamenta en el tipo impositivo bastante elevado que prescribe la ley, ya que el artículo 36 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República, determina que el tipo impositivo que será aplicable a la renta imponible en este régimen es del veinticinco por ciento (25%). Si se tiene en cuenta que el tipo impositivo es el porcentaje que en concepto de impuesto deberá entregarse a cajas fiscales sobre la base que determina la ley, es posible establecer que el Estado entonces, prescribe pagar una cuarta parte de las rentas imponibles obtenidas en territorio guatemalteco por explotación de actividades lucrativas. Sin embargo, aquí es importante nuevamente resaltar lo indicado con anterioridad, respecto al hecho de que el aspecto más característico de este régimen lo constituye la posibilidad de deducir costos y gastos de la renta neta, para poder obtener la renta imponible sobre la cual se computará el tipo impositivo legalmente preestablecido. Conviene entonces analizar el concepto de deducciones.

A.2 Deducciones

Las deducciones dentro del ámbito tributario son: “aquellas partidas que permite la Ley del Impuesto Sobre la Renta restar de los ingresos acumulables del contribuyente para así conformar la base gravable sobre la cual se va a enterar el impuesto y por deducibles los conceptos que el legislador considera intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente.”⁴⁰

⁴⁰ Universidad de Las Américas Puebla. Deducciones, México, s/a, disponibilidad y acceso: http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/cervantes_p_md/capitulo4.pdf, fecha de consulta: 19/10/2018.

Como se ha señalado con anterioridad, las deducciones según se regulan en Guatemala, consisten en partidas que se restan del total de ingresos (rentas) obtenidas por el contribuyente durante el período impositivo, a las que previamente se les ha restado las rentas exentas. Su razón de ser está en evitar gravar como rentas imponibles, aquellas que en sentido estricto constituyen el gasto realizado por el contribuyente para la producción de las riquezas gravadas con el tributo.

Según se ha señalado con anterioridad, el artículo 21 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República establece aquellos gastos realizados en la producción de las utilidades gravadas, que son susceptibles de deducirse de la renta finalmente imponible. A tenor entonces de la precitada norma, los costos y gastos deducibles deben ser útiles, necesarios, pertinentes e indispensables para generar las rentas, y, en todo caso, la ley realiza una enumeración de los mismos, dentro de los que se encuentran: gastos de transporte, combustible, pago de salarios, primas de seguro, arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, entre otros.

Según lo ya señalado, el concepto de deducciones es importante, no solo en lo que respecta a la imperatividad de determinar con justicia el monto que se gravará con el pago del tributo (lo cual constituye un imperativo constitucional de conformidad con el artículo 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala), sino también por su incidencia práctica en la determinación de la renta imponible, como a continuación se detallará.

A.3 Base imponible

La base imponible es uno de los elementos de la obligación jurídico-tributaria, que constituye la cantidad sobre la cual se va a computar el porcentaje (tipo impositivo) que deberá pagarse en concepto de impuesto. En el caso del impuesto sobre la renta, tomando en cuenta que lo que precisamente resultará gravado con la carga tributaria es una renta (utilidad, ganancia), a la base imponible se le denomina también renta imponible.

Sin embargo, para hallar la forma en que se determina la renta imponible, es indispensable tener en cuenta, en primer lugar, que la misma se conforma a partir del concepto de renta bruta. Según el artículo 20 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República: “Constituye renta bruta el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de liquidación, provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas.”

Sin embargo, este universo de rentas que conforman la denominada renta bruta, no constituyen por sí mismas la cantidad exacta sobre la cual operará el tipo impositivo del veinticinco por ciento antes indicado. Por el contrario, el artículo 19 del mismo cuerpo legal señala que: “Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con esta Ley y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas.”

En otras palabras, para la determinación de la renta imponible, será necesario sumar todas las rentas obtenidas durante el período impositivo, para restar, primeramente, aquellas que la ley califica como exentas (cuidando de sumar, los costos y gastos que fueron necesarios para la generación de tales rentas exentas). Luego, teniendo ya este resultado, se procederá a restar los costos y gastos deducibles, para finalmente obtener la renta imponible.

Evidentemente, si bien el tipo impositivo es alto, la posibilidad de deducir costos y gastos, así como el carácter exento de ciertas rentas, permite que la renta finalmente imponible (sobre la cual se computará el tipo impositivo) sea más reducida y acorde con aquellas riquezas que realmente hayan sido generadas para el contribuyente, evitando así gravar cantidades que finalmente hayan sido los costos necesarios para la producción de las mismas.

B. Régimen opcional simplificado sobre actividades lucrativas

En contraposición al régimen de utilidades sobre actividades lucrativas, los contribuyentes que generen rentas que la ley califica como provenientes de actividades lucrativas, pueden también optar por pagar el tributo bajo el régimen opcional simplificado sobre actividades lucrativas.

Este régimen varía respecto del anteriormente tratado, por su funcionamiento mucho más sencillo, su tipo impositivo mucho menor, su período de liquidación más reducido y la imposibilidad de deducir costos y gastos de producción.

Al respecto del período de liquidación del impuesto, el artículo 45 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República determina que: “En este régimen, el período de liquidación es mensual.” Y el artículo 46 del mismo cuerpo legal, establece que: “Los contribuyentes inscritos a este régimen liquidan y pagan el impuesto por medio de retenciones que le efectúen quienes realicen el pago o acreditación en cuenta por la adquisición de bienes o servicios. Los contribuyentes inscritos a este régimen, que deseen efectuar todos los pagos directamente a la Administración Tributaria, deberán solicitar ante la Superintendencia de Administración Tributaria la autorización respectiva, la que deberá ser resuelta en un plazo no mayor a quince días. La Superintendencia de Administración Tributaria podrá autorizar aquellos casos de contribuyentes que a la fecha de su solicitud se encuentren al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales, no tengan proceso económico coactivo indicado por la Administración Tributaria.”

En otras palabras, el pago del impuesto es indirecto, toda vez que no será cancelado por los contribuyentes por sí mismos, sino a través de las retenciones que les realicen los sujetos que reciban sus servicios o adquieran sus bienes. Podrá realizarse, sin embargo, el pago en forma directa, siempre y cuando lo autorice previamente la Superintendencia de Administración Tributaria.

Para el pago del tributo, el artículo 49 de la Ley la actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República exige la presentación de una declaración jurada mensual, indicando que: “Los contribuyentes inscritos en este régimen, deberán presentar declaración jurada mensual en la que describirán el monto total de rentas obtenidas durante el mes inmediato anterior, el monto de las rentas exentas, el monto de las retenciones que le fueron practicadas y el impuesto a pagar derivado de estas últimas, dentro del plazo de los primeros diez (10) días del mes siguiente a aquel en que emitió las facturas respectivas. Para estos efectos, el contribuyente utilizará el formato y medios establecidos por la Administración Tributaria. Los contribuyentes inscritos bajo este régimen, harán constar en sus facturas de ventas o de prestación de servicios, si están sujetos a retención o si pagan directamente a la Administración Tributaria; en éste último caso, identificará la autorización respectiva. En los primeros tres (3) meses de cada año, los contribuyentes inscritos en este régimen deben presentar declaración jurada anual informativa correspondiente a los ingresos obtenidos en el año calendario inmediato anterior.

De esta forma, lo que puede apreciarse es que bajo este régimen se simplifica notablemente la determinación y el pago del impuesto sobre la renta, ya que el período de tiempo para declararlo es reducido, y queda a cargo de los agentes de retención la entrega a cajas fiscales de las cantidades correspondientes al impuesto que los contribuyentes deben tributar.

B.1 Tipo impositivo

Como se refirió anteriormente, el tipo impositivo en el caso del régimen opcional simplificado sobre actividades lucrativas, es mucho más reducido que el aplicable al régimen sobre utilidades. Ello debido a la manera en cómo se determina la renta imponible, que presenta particularidades respecto del régimen tratado previamente.

Así, el artículo 44 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República señala que los tipos impositivos de este régimen aplicables a la renta imponible serán los siguientes: una tarifa del cinco por ciento (5%) en el caso de

que la renta imponible oscile de un centavo a treinta mil quetzales mensuales (Q.0.01 a Q.30,000.00 Q.0.00); y, cuando la renta imponible mensual supere los treinta mil quetzales, es decir, a partir de treinta y un mil quetzales con un centavo (Q.30,000.01), se pagará un importe fijo de Q.1,500.00, y se aplicará una tarifa del siete por ciento (7%) sobre el excedente de los treinta mil quetzales(Q.30,000.00).

Se trata, en la medida de lo posible, de aumentar la tarifa atendiendo a las posibilidades que tiene cada persona para tributar, atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente conforme lo preceptúa el artículo 243 constitucional.

B.2 Base imponible

En cuanto a la base imponible del impuesto en cuestión, es conveniente citar el artículo 43 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República, que prescribe que: “Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas.”

En otras palabras, se trata de un régimen de no admite la posibilidad de deducir costos y gastos de la renta bruta, ya que de manera taxativa la ley estipula que únicamente se restará de la renta bruta (es decir, del totalidad de ganancias obtenidas), aquellas rentas que expresamente se califican como exentas según el artículo 11 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República.

Más allá de ello, no se admite la posibilidad de restar cantidad alguna en otro concepto, ya que el tipo impositivo es mucho más reducido y la mecánica de la gestión del impuesto también, atendiendo al propio hecho de que no se admitan más deducciones que las de las rentas exentas.

Conforme lo anterior, es posible apreciar que la existencia de un régimen opcional simplificado que se contrapone al régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, obedece a la amplia cantidad de actividades que se catalogan como lucrativas, y a las

diversas características de quienes pueden ejercerlas: mientras que los grandes comerciantes sociales que se dedican a la industria en la producción de bienes y prestación de servicios pueden fácilmente entrar en un régimen de complejo funcionamiento y realizar deducciones sobre los múltiples costos y gastos que realizan para desempeñar su actividad lucrativa; los sujetos que se dedican exclusivamente a prestación de servicios que no generan gran cantidad de costos y gastos que pudieran deducirse (como sucede con los profesionales en el ejercicio liberal de su profesión), resultará más benéfico un régimen con un tipo impositivo más bajo, aun cuando no permita deducciones de costos y gastos, además de proporcionar un funcionamiento mucho más sencillo.

3.1.3.2 Rentas provenientes del trabajo en dependencia

Ahora bien, según se afirmó, las rentas que el impuesto sobre la renta grava, no son únicamente las riquezas producidas por actividades lucrativas como el comercio y la industria. Señalar lo contrario, precisamente significaría restringir el ámbito de aplicación del tributo, ya que existen otras tantas fuentes de riquezas ajenas a tales actividades que la ley califica como lucrativas. Dentro de estas otras actividades productoras de utilidades se encuentra, indudablemente, el trabajo que la ley califica como en dependencia.

3.1.3.2.1 Hecho generador

La ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República en su artículo 68 establece que también genera la obligación de pagar impuesto sobre la renta: “la obtención de toda retribución o ingreso en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia, por personas individuales residentes en el país. En particular, son rentas provenientes del trabajo: Los sueldos, bonificaciones, comisiones, aguinaldos, viáticos...” Es decir, que la obligación de pagar el impuesto sobre la renta también se origina de las ganancias lícitas que perciben las personas en territorio guatemalteco, con ocasión del desempeño de actividades laborales en subordinación. En general, este tipo de rentas están constituidas por salarios, viáticos y otro tipo de bonificaciones que reciben las personas como remuneración por el trabajo que realizan. En todo caso, a diferencia de

las actividades lucrativas, las rentas del trabajo en dependencia se encuentran sujetas a un tratamiento legislativo diferente, tanto en lo que respecta a tipos impositivos, como a la determinación de la renta imponible, así como a su recaudación y pago.

3.1.3.2.2 Tipo impositivo

Según el artículo 73 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República. “Los tipos impositivos aplicables a la renta imponible calculada conforme el artículo anterior, son del cinco y siete por ciento (5% y 7%), según el rango de renta imponible...” La graduación del tipo impositivo será proporcional a la renta imponible, ya que si la renta imponible oscila entre un centavo de quetzal hasta trescientos mil quetzales anuales (Q.0.01 a Q 300,000.00) será un tipo impositivo del cinco por ciento (5%), y si supera los trescientos mil quetzales, es decir, a partir de trescientos mil quetzales con un centavo, se pagará un importe fijo de quince mil quetzales (Q. 15,000.00) y un tipo impositivo del siete por ciento (7%) sobre el excedente. La forma en que la propia Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República gradúa los tipos impositivos del impuesto sobre la renta del trabajo en dependencia, obedece (al igual que se indicó respecto de las tarifas que se pagan en el régimen opcional simplificado sobre utilidades de actividades lucrativas), a la necesidad de cumplir con los imperativos de proporcionalidad y capacidad de pago que consagra la Constitución Política de la República de Guatemala: los que obtienen mayores ingresos deben pagar una tarifa mayor, puesto que sus posibilidades de contribuir con el gasto público son mucho más amplias.

En cuanto al período impositivo, el artículo 4 de la Ley de actualización, decreto número 10-2012 del Congreso de la República dispone lo siguiente: “El período de liquidación del impuesto es anual, principia el uno (1) de enero y termina el treinta y uno (31) de diciembre de cada año.” Es decir, que se trata de un impuesto anual, cuya liquidación definitiva se realiza al terminar el ejercicio fiscal el día treinta y uno de diciembre de cada año. Sin embargo, como posteriormente se determinará, la manera de pagar el impuesto se realiza mediante retenciones que realiza el empleador sobre las sumas gravadas que se le pegan periódicamente al trabajador.

3.1.3.2.3 Base imponible

Según el artículo 72 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República: “La renta imponible se determina deduciendo de la renta neta las deducciones que se indican en este artículo. Para los efectos del presente título, se entiende como renta bruta, la suma de sus ingresos gravados y exentos, obtenidos en el período de liquidación anual; y, como renta neta, a la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas obtenidas...”

En otras palabras, la renta bruta, conformada por la totalidad de los ingresos gravados y exentos que obtiene el contribuyente durante el período impositivo, no constituye por sí misma la base imponible del impuesto: en primer lugar, debe restarse de la renta bruta, aquellos ingresos calificados por la ley como exentos, con lo cual se obtendrá la renta neta. A esta renta neta debe restársele las deducciones que la ley autoriza, y de esta manera se obtendrá la cantidad final con base en la cual se computará el impuesto respectivo.

En cuanto a estas deducciones, el artículo citado indica que: “Las personas individuales en relación de dependencia, pueden deducir de su renta neta, lo siguiente: a. Hasta sesenta mil Quetzales (Q.60,000.00), de los cuales cuarenta y ocho mil quetzales (Q.48,000.00) corresponden a gastos personales sin necesidad de comprobación alguna; y, doce mil quetzales (Q.12,000.00) que podrá acreditar por el Impuesto al Valor Agregado pagado en gastos personales, por compras de bienes o adquisición de servicios, durante el período de liquidación definitiva anual... b. Las donaciones que puedan comprobarse fehacientemente, otorgadas a favor del Estado, las universidades, entidades culturales o científicas. c. Las cuotas por contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, al Instituto de Previsión Militar y al Estado y sus instituciones por cuotas de regímenes de previsión social. d. Las primas de seguros de vida para cubrir riesgos en casos de muerte exclusivamente del trabajador, siempre que el contrato de seguro no devengue suma alguna por concepto de retorno, reintegro o rescate.”

Algunos de gastos precisamente, constituyen un mínimo necesario para que las personas que devengan una remuneración como trabajadores en dependencia, se realicen integralmente como seres humanos, ya que constituyen un minimum vital que no puede ni debe estar gravado con impuesto alguno. Ahora bien, la ley también permite que otro tipo de gastos adicionales que ofrecen beneficios sociales a los trabajadores (como los derivados del seguro social u otro tipo de seguros de vida), también puedan deducirse, e, inclusive, corresponde hacer lo mismo con el caso de las donaciones que realicen los trabajadores a entidades públicas, universidades u otras con fines de importancia social. Lo importante es que todos estos gastos que los trabajadores se ven obligados a realizar (en unos casos por necesidades vitales, y en otros por obtener beneficios sociales que les den una mejor calidad de vida, e, inclusive, con ocasión de un mero ánimo de liberalidad) se podrán deducir de la renta neta con el objeto de que en la renta imponible final, que será la que se encuentre afecta al pago del tributo, no los tome en cuenta por no tratarse propiamente de utilidades económicas para el trabajador, sino cantidades dinerarias que este último se ve en la necesidad de hacer y que no generan obligación de tributar sobre las mismas.

3.1.3.2.4 Exenciones

Según lo antes indicado, para determinar la renta imponible del impuesto sobre la renta por trabajo en relación de dependencia, lo primero que debe realizarse es restar de la renta bruta (de la totalidad de los ingresos) aquellas rentas calificadas por la ley como exentas, de manera que se obtenga la renta neta, a la cual se le deberán restar las deducciones antes analizadas.

El artículo 70 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República indica que: “Están exentas del impuesto: 1. Las indemnizaciones o pensiones percibidas por causa de muerte o por incapacidad causadas por accidente o enfermedad, sean los pagos únicos o periódicos, se efectúen conforme el régimen de seguridad social, por contrato de seguro o en virtud de sentencia. No están exentas las remuneraciones que se perciban del patrono, durante el tiempo de vigencia de las licencias laborales con goce de sueldo.2. El pago de la indemnización por tiempo servido,

percibidos por los trabajadores del sector público y privado.3. Las remuneraciones que los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales acreditados ante el Gobierno de Guatemala, reciban por el desempeño de sus funciones, en condición de reciprocidad.4. Los gastos de representación y viáticos comprobables y otorgados para cubrir gastos incurridos dentro o fuera del país. Para que proceda la exención de los gastos cubiertos con viáticos dentro del país, deben ser comprobados con las facturas correspondientes emitidas según la legislación nacional... 5. El aguinaldo hasta el cien por ciento (100%) del sueldo o salario ordinario mensual. 6. La bonificación anual para trabajadores del sector privado y público que establece la Ley... hasta el cien por ciento (100%) del sueldo o salario ordinario mensual. 7. Las pensiones, jubilaciones o montepíos que devengan las personas individuales o sus beneficiarios...”

Es decir, los ingresos que con ocasión del trabajo en dependencia se perciban en Guatemala, no en todo concepto se encuentran gravados con el impuesto sobre la renta: existen algunas rentas que la ley exime del pago del mismo, con ocasión de su propia naturaleza: por ejemplo, las pensiones por enfermedad, muerte, indemnizaciones por tiempo de trabajo, entre otras, son rentas que por motivos sociales y económicos se excluyen del régimen de este tributo, y por tal motivo, se trata de las primeras que deben restarse a la renta bruta para obtener la renta neta, susceptible posteriormente a las deducciones previstas en ley. De cualquier forma, las rentas exentas serán ingresos que gozarán en su totalidad sus titulares, sin tener que entregar porcentaje alguno a cajas fiscales, puesto que el propio Estado tiene interés en que así sea.

3.1.3.2.5 Liquidación

Por último, es importante señalar que para el pago del impuesto sobre la renta por trabajo en dependencia, no presenta regímenes diversos, sino que obedece a un único procedimiento de recaudación, pago y liquidación. Según el artículo 75 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República: “Todo patrono que pague o acredite a personas residentes en Guatemala remuneraciones de cualquier naturaleza por servicios provenientes del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, sean permanentes o eventuales, debe retener el Impuesto Sobre la

Renta del trabajador. Igual obligación deben cumplir los empleados o funcionarios públicos que tengan a su cargo el pago de sueldos y otras remuneraciones, por servicios prestados a los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas...”

Es decir, que inicialmente el impuesto será pagado por los contribuyentes a través de quienes les acreditan el pago de las sumas gravadas con el impuesto, o sea, sus patronos, quienes tendrán la obligación de poner a disposición de la Administración Tributaria las cantidades retenidas. Ahora bien, no obstante, el período de liquidación del impuesto es anual, las retenciones se harán mensualmente, con base en una proyección de la cantidad anual de ingresos que obtendrán los trabajadores. Según el artículo 76 del mismo cuerpo legal: “Al principio de cada año o al inicio de la relación laboral, el patrono o pagador hará una proyección de la renta neta anual del trabajador... Al valor obtenido, le aplicará el tipo impositivo correspondiente, de acuerdo a lo establecido en el artículo 73 de la Ley y cada mes, el patrono o pagador retendrá al trabajador, la doceava parte del monto proyectado.”

En otras palabras, se trata de un impuesto que pagan los trabajadores indirectamente puesto que es su empleador quien finalmente retiene la parte correspondiente de su salario, y realiza su pago ante la Administración Tributaria. Al momento de efectuar la retención del impuesto sobre la renta, los patronos deberán entregarles a sus trabajadores la constancia correspondiente. Finalmente, al vencimiento del período impositivo anual del impuesto, se determinarán posibles retenciones en exceso. En todo caso, según el artículo 80 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República: “Los patronos o pagadores... deberán prestar declaración jurada de las retenciones practicadas y pagar el impuesto retenido, debiendo acompañar a la misma un anexo en el que se especifique el nombre y apellido completos y Número de Identificación Tributaria de cada uno de los contribuyentes que soportaron la retención, el concepto de la misma, la renta acreditada o pagada y el monto de la retención. Dicha declaración deberá ser presentada dentro de los diez (10) días del mes siguiente al que

corresponda el pago de las remuneraciones, aunque se hubiere omitido realizar la retención.”

3.1.3.3 Régimen de rentas provenientes de capital y ganancias de capital

Según se indicó, la finalidad que persigue el Estado al gravar las rentas que se produzcan dentro de la República de Guatemala, es que todas las personas que obtienen ingresos paguen el tributo conforme a sus posibilidades y contribuyan así a las cargas públicas, independientemente de la naturaleza de la actividad que le dio origen a tal riqueza. Ya se indicó que tanto las actividades típicamente lucrativas (como el comercio) o el trabajo en dependencia, son fuentes ordinarias de producción de utilidades dentro del sistema económico de cualquier Estado, pero también hay que actividades que producen ingresos para sus titulares sin que quepa encuadrarlas en las anteriores categorías. En tal virtud, la Ley de actualización tributaria categoriza una tercera forma de renta gravada, provenientes de capitales y ganancias de capital.

En primer lugar, es conveniente conceptualizar el término capital. Según Rodríguez Lozada citando a Osorio, capital son: “los bienes a los cuales se renuncia por un tiempo y los que se adquieren a consecuencia de ese renunciamiento y de los cuales se obtendrán goces demorados pero mayores, son capital... la riqueza empleada para ayudarnos a producir más riqueza.”⁴¹

Esta definición es amplia, pero sirve para los efectos de precisar qué tipo de rentas son categorizadas por la ley como de capital: se trata de aquellas riquezas que se obtengan por el mero acto de invertir otras riquezas, siempre que no quepa afirmar que dichas utilidades han sido producidas por actividades lucrativas o de trabajo en dependencia.

3.1.3.3.1 Hecho generador

Ahora bien, la ley contiene los supuestos de hecho que originan la obligación de pagar el impuesto sobre la renta de capital o ganancias de capital. Según el artículo 83 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República:

⁴¹ Rodríguez Lozada, Gizeh. Capital y plusvalía, s/p, El Cid Editor, 2009, pág. 5.

“Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en este Título, la generación en Guatemala de rentas de capital y de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie, que provengan de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente residente o no en el país.” El artículo 84 del cuerpo legal en mención, añade que el campo de aplicación del impuesto en lo que respecta a rentas de capital incluye: rentas de capital inmobiliario, es decir, las provenientes de arrendamiento, subarrendamiento de bienes inmuebles, entre otras. Asimismo, rentas de capital mobiliario, dentro de las que se encuentran los intereses; rentas vitalicias o temporales productos de donaciones condicionadas u otro tipo de negocios jurídicos; distribución de dividendos, ganancias o utilidades. Aunado a estas categorías, también se incluyen ganancias de capital, resultantes de cualquier transferencia, cesión, compraventa, permuta u otra forma de negociación de bienes o derechos, y el monto de la revaluación de los bienes que integran el activo fijo de las personas. Por último, también entrarían en esta categoría, rentas provenientes de loterías, rifas, sorteos, bingos o eventos similares.

3.1.3.3.2 Tipo impositivo

El artículo 92 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República determina que: “El tipo impositivo aplicable a la base imponible de las rentas de capital mobiliarias e inmobiliarias y para las ganancias de capital es del diez por ciento (10%).” Complementa lo anterior, el artículo 93 del mismo cuerpo normativo citado, que ordena que: “El tipo impositivo para la distribución de dividendos, ganancias y utilidades, independientemente de la denominación o contabilización que se le dé, es del cinco por ciento (5%).”

Tal y como puede apreciarse, se trata de tipos impositivos relativamente elevados, tomando en cuenta que con relativa frecuencia, se trata de la producción de rentas que no se dará con periodicidad (por ejemplo, mes a mes), sino más esporádicamente. En el caso de los dividendos de las sociedades, el tipo impositivo es relativamente menor para no gravar excesivamente este tipo de rentas con el pago de tributos. Ahora bien, el tipo

impositivo no es aplicable sin más a las rentas obtenidas con ocasión de los capitales, sino que, en general, debe ser sobre la base imponible que la ley determina.

3.1.3.3.3 Base imponible

El artículo 88 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República preceptúa la forma en que debe determinarse la base imponible del impuesto sobre las rentas de capital y ganancias de capital. Según el precitado artículo: “Las bases imponibles de las rentas de capital son: 1. La base imponible de las rentas de capital mobiliario está constituida por la renta generada en dinero o en especie representada por el importe total pagado, acreditado o de cualquier forma puesto a disposición del contribuyente, menos las rentas de capital exentas. Para el caso de intereses que provengan de diferenciales de precios y de descuentos, la base imponible la constituye la totalidad de lo percibido al amortizar o enajenar el título o valor, menos el precio de adquisición del mencionado título o valor. 2. La base imponible de las rentas de capital inmobiliario, la constituye la renta generada en dinero o en especie representada por el importe total pagado, acreditado o de cualquier forma puesto a disposición del contribuyente, menos un treinta por ciento (30%) de esa renta en concepto de gastos, salvo prueba en contrario que se adjuntará a una declaración jurada a presentarse durante el mes de enero de cada año, con la documentación que acredite que el gasto fue mayor a ese porcentaje. Para el efecto se presentará a la Administración Tributaria la correspondiente solicitud de devolución.”

Inicialmente entonces, este tipo de rentas no admiten mayor complicación en la determinación de la base imponible del impuesto: a la renta bruta únicamente podrán restársele las rentas exentas, para obtener así, la renta imponible. Sin embargo, en el caso de las rentas de capital inmobiliario, la ley presume la necesidad de efectuar gastos administrativos para su producción, y en ese sentido, permite deducir un treinta por ciento de esa renta y así, obtener la base imponible del impuesto.

En el caso de las ganancias de capital, el artículo 89 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República establece que: “La base imponible

de las ganancias o pérdidas de capital es el precio de la enajenación de los bienes o derechos menos el costo del bien registrado en los libros contables. En el caso de ganancias de capital por revaluación de bienes para aquellos contribuyentes no obligados a llevar contabilidad completa, la base imponible es el valor revaluado menos el valor de adquisición.”

En este último caso, la ley preceptúa la forma en cómo se va a determinar la cantidad que efectivamente consistirá en una renta (ya que en las ganancias de capital no se trata específicamente de la producción de una utilidad absoluta proveniente de la enajenación, sino lo que grava el impuesto es solamente la cantidad que efectivamente se obtuvo como margen de ganancia. De cualquier manera, no cabe realizar deducción alguna en este último caso, salvo la resta de las rentas exentas que a continuación se analizarán.

3.1.3.3.4 Exenciones

De conformidad con el artículo 87 de la Ley de actualización tributaria decreto número 10-2012 del Congreso de la República: “Están exentas del impuesto conforme a las regulaciones de este título, las rentas siguientes: 1. Los subsidios otorgados por el Estado y sus instituciones y por organismos internacionales a las personas individuales para satisfacer necesidades de salud, vivienda, educación y alimentación.2. Las ganancias de capital derivadas de la enajenación ocasional de bienes muebles de uso personal del contribuyente, salvo que se trate de ganancias de capital provenientes de la venta de vehículos, embarcaciones y aeronaves que sean objeto de inscripción en los Registros correspondientes.3. Las demás rentas de capital y ganancias o pérdidas de capital exentas expresamente por leyes que crean entidades descentralizadas y autónomas.”

En otras palabras, las posibilidades de que existan rentas exentas en esta categoría de rentas, es bastante reducida, ya que con exclusividad la ley determina aquellas que por razones sociales o de otra índole, no quedan afectas al impuesto, pero en general se trata de casos muy específicos como los subsidios para satisfacer necesidades básicas de la población. En todo caso, el numeral 3 del artículo citado deja cláusula abierta para

que otras leyes que crean entidades descentralizadas o autónomas, puedan específicamente contener otras exenciones al pago del tributo.

3.1.3.3.5 Liquidación

El impuesto sobre las rentas de capital y ganancias de capital, según el artículo 94 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República debe ser retenido por toda persona que pague rentas de capital por cualquier medio o forma, y esta última debe enterarlo a cajas fiscales mediante declaración jurada ante la Administración Tributaria, dentro del plazo de los primeros diez días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago o acreditamiento bancario en dinero. Según el artículo 95 de la ley en mención, en el caso que no se efectúe retención, el contribuyente debe liquidar y pagar el impuesto a la Administración Tributaria, dentro del plazo de los diez primeros días del mes inmediato siguiente a aquel en que se recibió el pago, acreditamiento o abono bancario en dinero. De la misma manera, las ganancias de capital deben liquidarse por el contribuyente dentro de los primeros diez días del mes inmediato siguiente en que se dio su surgimiento.

En cuanto a la gestión, liquidación y pago del impuesto sobre las rentas de capital y ganancias de capital entonces, el procedimiento es mucho más sencillo por su carácter mucho menos regular que las otras categorías de rentas: la ley solamente exige que se declare las ganancias percibidas mediante declaración jurada ante la Administración Tributaria, y hacer el pago correspondiente dentro de los diez días del mes siguiente a aquel en que se percibieron las rentas. La única variación consiste en la posibilidad de que, si la persona que acredita la suma gravada por el tributo es agente de retención, deberá retenerla y entregarla por su cuenta al fisco. En caso contrario, la responsabilidad queda a cargo del propio contribuyente.

3.1.4 Gestión del impuesto y pago

El impuesto sobre la renta es recaudado por la Superintendencia de Administración Tributaria, en cumplimiento de las funciones que le asignan los artículos 3 literales a) y d) de la Ley orgánica de dicha entidad.

Según se ha señalado, la forma de gestión y pago del impuesto sobre la renta varía atendiendo a las categorías de rentas establecidas en la ley (de actividades lucrativas, de trabajo en dependencia y de capital y ganancias de capital), así como al régimen que opte cada contribuyente e, inclusive, a la naturaleza de cada renta gravada (por ejemplo, en las rentas provenientes de actividades lucrativas, distinta será la gestión del impuesto atendiendo a si se trata de régimen sobre utilidades de actividades lucrativas o régimen opcional simplificado, de la misma manera en que el tratamiento será diferente en las rentas de capital si el capital es inmobiliario o mobiliario) .

Debido a que al abordar cada clase de rentas gravadas con el impuesto sobre la renta se ha hecho referencia a la gestión y pago correspondiente, atendiendo a las particularidades de las mismas, solamente es importante enfatizar en que, tanto el período impositivo como la forma de hacer efectivo el tributo, dependerá de la clase de renta, así como la naturaleza de las mismas y el régimen por el cual el contribuyente opte tributar.

Al respecto de la gestión, pago y liquidación del impuesto sobre la renta, dos momentos son fundamentales en lo que respecta al impuesto sobre la renta: primero, la determinación de la base imponible, y segundo, el pago del impuesto.

3.1.4.1 Cálculo de la renta imponible

El cálculo de la renta imponible es importante toda vez que, según lo ya analizado, la totalidad de los ingresos que producen los contribuyentes a título de rentas, no constituye por sí misma la cantidad con base en la cual se computará el impuesto: por el contrario, la ley reconoce la posibilidad (en algunos regímenes y para algunas clases de rentas) de operar deducciones con base en costos y gastos que legítimos que realice el contribuyente, además de existir la posibilidad de excluir de la base imponible del impuesto aquellas rentas que se califican expresamente como exentas.

De conformidad con todas las consideraciones antes vertidas, el impuesto sobre la renta es un tributo en que opera la regla general de determinación de la obligación tributaria:

es el contribuyente quien tiene la potestad primaria de declarar por sí mismo las rentas que percibe, y establecer la base imponible del impuesto de conformidad con la ley. Solamente frente a su renuencia en hacerlo, lo hará la Administración Tributaria. De esta manera se encuentra previsto en ley. La forma en que se computará la renta imponible dependerá de la clase de renta, del régimen que se escoja, y de la naturaleza de los ingresos gravados.

3.1.4.2 Pago del impuesto

El pago del impuesto será la etapa posterior a la determinación de la renta imponible: es decir, que una vez se haya establecido la cantidad exacta sobre la cual operará el porcentaje que efectivamente se pagará en concepto de tributo, se procederá a cumplir la obligación jurídico-tributaria.

Como obligación de dar que es, la obligación tributaria se extingue con la satisfacción idónea de la prestación debida al ente público acreedor del tributo. En el caso del impuesto sobre la renta, se cancelará a través de la entrega de la cantidad dineraria líquida que se haya establecido como importe del tributo en la forma legalmente prevista. Además, deberá hacerse respetando el tiempo que determina la ley (período impositivo). Aunado a lo anterior, la Administración Tributaria podrá verificar la forma en que se está cumpliendo con la obligación jurídico-tributaria, fiscalizar la manera en que se ha determinado la renta imponible, exigir justificación de la misma al contribuyente, y, en todo caso, formular los ajustes que en Derecho estime pertinentes.

3.2 Particularidades del pago del impuesto sobre la renta para los profesionales en el ejercicio liberal de su profesión

El tema del impuesto sobre la renta para los profesionales en el ejercicio liberal de su profesión requiere un análisis pormenorizado que será objeto del capítulo cuarto de la presente investigación. Sin embargo, resulta fundamental precisar dentro del presente capítulo, el significado que tiene este tipo de actividades profesionales, y su vinculación con la producción de posibles rentas gravadas con el impuesto en mención.

El Diccionario de la Real Academia Española, define la palabra liberal en relación con el ejercicio de una profesión, como: “Dicho de una profesión: Que consiste principalmente en una actividad intelectual y requiere un título académico para su ejercicio.”⁴²

En otras palabras, se trata de aquellas personas que trabajan de manera autónoma, por cuenta propia y bajo su propio riesgo, a través de la explotación económica de sus conocimientos intelectuales especiales, formando así, una categoría especial dentro de los denominados trabajadores autónomos (en los cuáles cabría incluir, a otro tipo de personas con conocimientos técnicos o profesionales especiales). En esta línea de pensamiento, cabe indicar que: “En este grupo se encuentra comprendido el que podríamos denominar como trabajador cuenta propia, stricto sensu. Son aquellos trabajadores que desarrollan su actividad bajo los parámetros típicos del trabajo autónomo, esto es, trabajo independiente y no remunerado salarialmente. Estos trabajadores (artesanos, artistas, profesionales liberales, etc.) auto organizan el desarrollo de su actividad, no están sujetos a órdenes ni directrices de terceros, y son ellos mismos quienes acceden directamente [o mediante el auxilio de asociaciones o colegios profesionales] al mercado de bienes y servicios. Este sería el arquetipo legal del trabajo autónomo como modalidad de prestación de servicios contrapuesta al trabajo dependiente o subordinado.”⁴³

En este sentido, por su propia naturaleza se trata de actividades susceptibles de producir riqueza, es decir, rentas afectas al impuesto sobre la renta, pero el debate comenzará en torno a la posible manera de tipificar este tipo de rentas dentro de las categorías que establece la ley. Evidentemente, al tratarse de actividades profesionales en las que no existe subordinación, se descarta la posibilidad de calificarlos como rentas de trabajo en dependencia. En este sentido, de conformidad con el artículo 4 numeral 1, literal k) de la Ley de actualización tributaria, y tomando en cuenta que quien explota liberalmente su

⁴² Liberal, Real Academia Española, España, s/a, disponibilidad y acceso:<http://dle.rae.es/?id=NEJ9xgv>, fecha de consulta: 22/10/2018.

⁴³ Valdés Alonso, Alberto. “La regulación del trabajo por cuenta propia o autónomo: el estado de la cuestión”, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, Centro Internacional de Investigación Inform. sobre la Economía Pública, Social y Cooperativa, Valencia, España, Agosto, Número 052, pág. 156.

profesión participa por su cuenta y riesgo en el mercado de prestación de servicios a efecto de percibir una remuneración, es posible determinar que los honorarios profesionales que perciben quienes ejercen liberalmente una profesión, son rentas que la ley grava como de actividades lucrativas.

Derivado de ello, puede indicarse que en lo que interesa al Derecho Tributario, los profesionales liberales son contribuyentes afectos al pago de tributos, específicamente, del impuesto sobre la renta de actividades lucrativas. En tal virtud, están sujetos a derechos y deberes que se derivan de la Constitución y las leyes, tal y como se analizará en el capítulo cuarto de la investigación.

En lo que respecta a regulación específica de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República aplicable a los profesionales en el ejercicio liberal de la profesión, puede señalarse que la misma es más bien escasa. La ley antes citada, en su artículo 17 contiene la única disposición específica que en materia de profesionales liberales prevé dicho cuerpo normativo, y que regula lo siguiente: “Cuando un profesional universitario haya percibido renta y no esté inscrito como contribuyente, o esté inscrito pero no haya presentado su declaración de renta, se presume salvo prueba en contrario, que obtiene por el ejercicio liberal de su profesión una renta imponible de treinta mil quetzales mensuales. La renta imponible mencionada, se disminuye en un cincuenta por ciento (50%) cuando el profesional de que se trate, tenga menos de tres (3) años de graduado o sea mayor de sesenta años. En la determinación del impuesto con base a la renta presunta, que se realice conforme a lo dispuesto en este artículo, se aplica el tipo impositivo del régimen en que esté inscrito el profesional. Para la liquidación de la obligación tributaria, el contribuyente está obligado a declarar la totalidad de sus rentas gravadas. Si el monto consignado en esta declaración difiere de la renta presumida por la Administración Tributaria, el contribuyente deberá presentar para su revisión toda la documentación que respalde lo declarado. En cualquier caso, el contribuyente queda sujeto a las sanciones previstas en el Código Tributario, sin perjuicio de la facultad que tiene la Administración Tributaria para determinar la renta imponible sobre base cierta. Si el profesional no estuviere inscrito en ningún régimen, la Administración Tributaria lo

inscribirá de oficio en el Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas y determinará el impuesto conforme al párrafo anterior.”

De conformidad con lo anterior, se desprende la existencia de un régimen jurídico que contiene derechos y obligaciones en materia de tributación para los profesionales liberales en lo que atañe al impuesto sobre la renta, lo cual será abordado en forma pormenorizada en el capítulo posterior del trabajo de tesis.

CAPÍTULO IV

OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS PROFESIONALES

4.1 Obligaciones sustanciales

Según se indicó en el capítulo primero de la presente investigación, el Derecho Tributario da lugar a dos clases de obligaciones: sustanciales y formales, las primeras encaminadas al pago del tributo, y las segundas a facilitar y permitir la actuación de la Administración Tributaria. En cuanto a las obligaciones tributarias de los profesionales, de la misma manera cabe hablar que existe un deber sustancial o material de pagar el tributo, y un deber formal que se traduce en un sinnúmero de obligaciones que posibilitan a la autoridad administrativa recaudar los tributos y fiscalizar el pago de los mismos.

4.1.1 Liquidación y pago del tributo

La obligación sustancial central es el pago del tributo. El impuesto que grava las rentas que perciben los profesionales liberales, calificadas por la legislación como rentas de actividades lucrativas (artículo 4 numeral 1 literal k) de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala), debe ser liquidado y pagado conforme al régimen que se haya optado por parte del contribuyente para hacer efectivo el tributo respectivo.

Según se indicó en el capítulo que antecede, las rentas de actividades lucrativas están gravadas con el impuesto sobre la renta, que puede ser liquidado y pagado por medio de dos regímenes diferentes a elección del propio contribuyente: el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas y el régimen opcional simplificado. Lo importante es hacer referencia a que ambos regímenes posibilitan hacer efectiva la obligación sustancial en materia tributaria, que es precisamente el pago del tributo.

En el caso del régimen opcional simplificado, el artículo 49 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala decreto establece que: “Los contribuyentes inscritos en este régimen, deberán presentar declaración jurada mensual en la que describirán el monto total de las rentas obtenidas

durante el mes inmediato anterior, el monto de las rentas exentas, el monto de las retenciones que le fueron practicadas y el impuesto a pagar derivado de estas últimas, dentro del plazo de los primeros diez (10) días del mes siguiente a aquel en que emitió las facturas respectivas. Para estos efectos, el contribuyente utilizará el formato y medios establecidos por la Administración Tributaria. Los contribuyentes inscritos bajo este régimen, harán constar en sus facturas de ventas o de prestación de servicios, si están sujetos a retención o si pagan directamente a la Administración Tributaria; en éste último caso, identificará la autorización respectiva. En los primeros tres (3) meses de cada año, los contribuyentes inscritos en este régimen deberán presentar declaración jurada anual informativa correspondiente a los ingresos obtenidos en el año calendario inmediato anterior.”

En este sentido, el pago del impuesto sobre la renta se realizará mediante las retenciones que realice la persona que debe cancelar los servicios profesionales que ha recibido. Todo ello constará en la factura correspondiente, y deberá presentarse declaración jurada dentro de los primeros diez días de cada mes, a efecto de hacer de conocimiento de la Administración Tributaria la cantidad que fue retenida, o pagarla directamente en los casos en que se haya autorizado al contribuyente a liquidar el impuesto de esta manera. En el primero de los supuestos, será el agente de retención quien deberá entregar a cajas fiscales la cantidad retenida al profesional liberal en concepto de tributo; por el contrario, en el caso del pago directo, será el propio contribuyente quien entregará la suma gravada a la Administración Tributaria. En tal virtud, la declaración jurada servirá, en el primer caso, para hacer de conocimiento al Fisco acerca del monto al que asciende la obligación tributaria, señalando las retenciones efectuadas; y, en el segundo, para hacer posible el pago de la cantidad adeudada.

Según se indicó con anterioridad, el régimen opcional simplificado es generalmente la modalidad que escogen los profesionales liberales para pagar el impuesto sobre la renta a que se encuentra afecta la prestación de sus servicios: ello, debido a la sencillez en la determinación del adeudo tributario, y la tarifa más reducida, no obstante que existe imposibilidad absoluta de realizar deducciones sobre la renta bruta.

En el caso del régimen sobre utilidades, es de mucha mayor complejidad en su gestión y pago, pero ello no obsta para que también puede ser optado para la cancelación del impuesto sobre la renta que grava las actividades profesionales liberales, y permite la posibilidad de restar de la renta bruta los costos y gastos deducibles. Por este preciso motivo, el artículo 17 de la Ley de actualización tributaria, presume que el profesional liberal opta por el régimen simplificado, en aquellos casos en que no escoge expresamente alguno de los dos regímenes legalmente previstos.

4.2 Obligaciones formales

Consisten en el deber de colaborar con la Administración Tributaria permitiendo la recaudación de los tributos y la fiscalización del pago de los mismos. Los profesionales, como todo contribuyente, deben cumplir con este tipo de deberes, so pena de incurrir en responsabilidades administrativas por infracción a los deberes formales.

4.2.1 Inscripción y registro

Las personas que ejercen su actividad profesional por cuenta propia compitiendo en el mercado de la prestación de servicios, según se indicó en el capítulo precedente, están sujetas al pago del impuesto sobre la renta, puesto que perciben ganancias lícitas derivadas de su quehacer profesional. A la obligación de pagar el tributo se le denomina el deber sustantivo o material, ya que constituye la esencia y razón de ser del Derecho Tributario, es decir, la efectiva contribución a los gastos públicos.

Sin embargo, también existen otros deberes de distinta naturaleza que están previstos como imperativos propios del ordenamiento jurídico tributario. A los mismos se les denomina deberes formales, puesto que su finalidad consiste en permitir el adecuado desempeño de sus funciones a la Administración Tributaria. En este sentido el artículo 112 del Código Tributario determina que: “Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria...”

Los profesionales liberales, como contribuyentes que son, se encuentran también sujetos al cumplimiento de los deberes formales comunes a los contribuyentes. En este orden de ideas, el primer deber formal está consagrado en el artículo 112 literal b) del Código Tributario, consistente en inscribirse en los registros respectivos, aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones que se hagan en los mismos. El artículo 120 del mismo cuerpo legal, complementa lo anterior al determinar que todos los contribuyentes y responsables están obligados a inscribirse en la Administración Tributaria, antes de iniciar actividades afectas al pago de tributos. Esta obligación se cumplirá presentando solicitud a través de formulario en papel o electrónico, en los que se proporcionará la información necesaria para el buen cumplimiento de los deberes tributarios sustantivos (el pago del tributo).

Evidentemente, el ejercicio liberal de una profesión constituye una actividad susceptible de producir rentas afectas al pago de impuesto sobre la renta, en la forma señalada anteriormente, razón por la cual los profesionales no pueden eludir su deber de inscribirse en la Administración Tributaria, que para el efecto deberá llevar el control correspondiente de los contribuyentes en el Registro tributario unificado, en virtud del cual se asignará el número de identificación tributaria (NIT) que identificará al contribuyente al hacer el pago efectivo del tributo.

Por otra parte, al inscribirse ante la Administración Tributaria, el profesional liberal deberá hacer de conocimiento de esta última, el domicilio que señala para los efectos tributarios. A este lugar se le conoce como domicilio fiscal.

El artículo 114 del Código Tributario, al respecto establece que: “Se considera domicilio fiscal, el lugar que el contribuyente o responsable designe, para recibir las citaciones, notificaciones y demás correspondencia que se remita, para que los obligados ejerzan los derechos derivados de sus relaciones con el fisco y para que éste pueda exigirles el cumplimiento de las leyes tributarias.”

Por otra parte, doctrinariamente ha sido definido indicando que: “La doctrina tributaria europea considera que domicilio fiscal es el lugar en que los sujetos pasivos están para la administración tributaria, constituyendo la referencia de lugar para toda la actividad administrativa de comunicación. Es decir, es el lugar en donde se deben cumplir las obligaciones y deberes tributarios; además de determinar el ámbito competencial de los órganos de la administración. Para el derecho civil, domicilio es el lugar en donde una persona reside habitualmente... El domicilio en materia fiscal es una circunstancia de lugar, de localización, en orden al ejercicio de los derechos y cumplimiento de las obligaciones que la aplicación previa de las normas tributarias determina.”⁴⁴

En otras palabras, constituir domicilio fiscal facilita la labor de la Administración Tributaria al permitirle tener conocimiento de un lugar preciso en que puede ubicarse al contribuyente para fines exclusivamente tributarios. En este sentido, es un deber general al que también se encuentran sujetos los profesionales liberales.

La inscripción del profesional liberal en el Registro tributario unificado y constitución de domicilio fiscal, solamente será la primera de las restantes obligaciones formales que éste deberá cumplir, a efecto de permitir el adecuado ejercicio de su función a la Administración Tributaria y, con ello, la efectiva recaudación de los tributos.

Ahora bien, resulta pertinente analizar los regímenes en los que puede quedar inscrito el profesional liberal. En primer lugar, cabe afirmar que este tipo de contribuyentes pueden inscribirse, de conformidad con el artículo 45 de la Ley del impuesto al valor agregado, al régimen de pequeño contribuyente para el pago de dicho tributo, siempre que la prestación de sus servicios profesionales no le importen ingresos superiores a los ciento cincuenta mil quetzales en un año calendario; lo cual, según el artículo 49 del mismo cuerpo legal, le permitirá quedar relevado del pago y prestación de declaraciones del impuesto sobre la renta.

⁴⁴ Venegas Álvarez, Sonia. Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2007, pág. 329.

Por otra parte, si el profesional percibe ingresos superiores a la cantidad que habilita optar por el régimen de pequeño contribuyente, deberá inscribirse en el régimen de contribuyente general del impuesto al valor agregado y, consecuentemente, tributar impuesto sobre la renta en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas o el régimen opcional simplificado, según lo ya analizado en el capítulo precedente.

4.3 Contabilidad y documentación

Será también indispensable, según la normativa tributaria aplicable, el control de cada operación afecta que el profesional liberal como contribuyente realice, mediante su documentación en los libros contables correspondientes.

Así las cosas, el artículo 112 literal a) del Código Tributario preceptúa que es deber formal de los contribuyentes: “Llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación.” Evidentemente, se trata de una obligación que está orientada a permitir a la Administración Tributaria llevar un control adecuado y una pronta fiscalización, de todas las operaciones afectas que realiza el contribuyente, de manera que posteriormente pueda verificarse adecuadamente que se estén pagando los tributos de manera correcta.

En el caso de los profesionales que ejercen liberalmente su actividad profesional, al ser agentes que prestan servicios por cuenta propia, conforme al 38 de la Ley del impuesto al valor agregado, deben llevar obligatoriamente, en forma manual o computarizada, llevar un libro de compras y servicios recibidos, y de ventas y servicios prestados. Por otra parte, deben emitir las facturas en que se registre cada operación afecta que realicen, de conformidad con lo que se analizará posteriormente.

La gestión del Impuesto sobre la renta se auxilia de esos instrumentos contables, cuyo deber impone la Ley del impuesto al valor agregado. En este sentido, la facturación y asiento en libros contables, permiten documentar formalmente las rentas que percibe el contribuyente, de manera que sea posible realizar posteriormente sobre dicha base, la declaración del impuesto respectivo.

En caso que los profesionales llegaran a auxiliarse por medio de contadores, también es obligación formal hacerlo saber a la Administración Tributaria, con el objeto de que la misma mantenga control respecto a la persona que maneja la contabilidad del contribuyente.

Por último, existe una obligación de conservación y perdurabilidad de este tipo de documentos. Así, el artículo 112 A del Código Tributario se determina que: “Son también obligaciones de los contribuyentes y responsables: 1. Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, libros, documentos y archivos, estados de cuenta bancarios o sistemas informáticos del contribuyente, que se relacionan con sus actividades económicas y financieras... 2. Conservar por el plazo de prescripción, los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias...”

4.4 Facturación

La facturación, según se indicó, constituye un medio idóneo para facilitar a la Administración Tributaria el cumplimiento de sus fines de recaudación tributaria, y de fiscalizar el pago de los tributos. En esta línea de pensamiento, emitir facturas constituye uno de los principales deberes formales a que se encuentran sujetos los contribuyentes que se dedican a la prestación de servicios, incluyendo, claro está, a los profesionales liberales.

La factura es definida como: “el documento, generalmente creado con motivo de una compraventa, en el que se enumeran las mercaderías objeto del contrato, así como sus características más importantes: naturaleza, calidad o tipo, precio, cantidad, etc. Tiene especial valor probatorio...”⁴⁵

En el ámbito propiamente tributario, la factura es considerada como: “Documentos tributarios que los comerciantes envían... con el detalle de la mercadería vendida, su

⁴⁵ Enciclopedia jurídica. Factura, s/p, 2014, disponibilidad y acceso: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/factura/factura.htm>, fecha de consulta: 26/11/2018.

precio unitario, el total del valor cancelable de la venta y, si correspondiera, la indicación del plazo y forma de pago del precio.”⁴⁶

Desde esa perspectiva, la factura generalmente es contemplada como un concepto principalmente con fines documentales y de naturaleza comercial. Sin embargo, en Guatemala, la regulación jurídica prevé la figura de la factura, principalmente como una manera de documentar operaciones gravadas con el pago de tributos, de manera que permitan la adecuada fiscalización por parte de las autoridades de la Administración Tributaria.

La legislación guatemalteca no contempla una definición de factura, sin embargo, el artículo 29 literal a) de la Ley del impuesto al valor agregado establece que: “Los contribuyentes afectos al impuesto de esta Ley están obligados a emitir con caracteres legibles y permanentes, o por medio electrónico, para entregar al adquirente, y, a su vez, es obligación del adquirente exigir y retirar los siguientes documentos: a) Facturas por las ventas, permutas, arrendamientos, retiros, destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario y por los servicios que presten los contribuyentes afectos, incluso respecto de las operaciones exentas o con personas exentas...”

Es decir, se trata de un deber que generalmente alcanza a todas las personas que realizan actividades afectas al impuesto al valor agregado, dentro de las que cabe incluir a los profesionales liberales, puesto que su función de prestación de servicios constituye hecho generador de dicho impuesto a tenor de lo que preceptúa el artículo 3 literal b) de la Ley anteriormente citada.

No obstante, para el control y fiscalización del pago del impuesto sobre la renta, las facturas también constituyen un instrumento del cual se vale la Administración Tributaria para verificar la correcta liquidación del tributo. En este orden de ideas, el artículo 46 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República

⁴⁶ Servicio de Impuestos Internos, Diccionario básico tributario contable, Chile, s/a, disponibilidad y acceso: http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_f.htm, fecha de consulta: 02/12/2018.

establece que los contribuyentes sujetos al régimen opcional simplificado sobre actividades lucrativas (que es el generalmente adoptado por los profesionales liberales según se explicó en el capítulo que antecede): “liquidan y pagan el impuesto por medio de retenciones que le efectúen quienes realicen el pago o acreditación en cuenta por adquisición de bienes o servicios... Los contribuyentes que sean autorizadas por la Administración Tributaria a efectuar los pagos directamente, deberán indicar en la factura que pagan directamente el impuesto a la Administración Tributaria, identificando la autorización respectiva; en tal caso no procederá efectuar la retención...” Lo cual se complementa con las estipulaciones del artículo 48 del mismo cuerpo legal: “... El agente de retención emitirá la constancia de retención respectiva con fecha de la factura y entregará al contribuyente a más tardar dentro de los primeros cinco días del mes inmediato siguiente...”

Según las normas anteriormente transcritas, la factura constituirá el documento con base en el cual se procederá a efectuar la retención del impuesto respectivo, razón por la cual también cumple una función sustancial en lo que respecta a la recaudación del impuesto sobre la renta a que se encuentran afectos los profesionales liberales que tributan conforme al régimen opcional simplificado sobre actividades lucrativas.

Según se afirmó con anterioridad, los deberes formales constituyen las obligaciones que tienen los contribuyentes de posibilitar y facilitar a la Administración Tributaria en el cumplimiento de sus fines de recaudación fiscal. En este sentido, no constituyen deberes de carácter pecuniario ni implican el pago de suma dineraria alguna a las arcas públicas, sino solamente permiten la correcta determinación del tributo. Sin embargo, también existen deberes sustanciales, que se resumen en hacer efectivo el pago de la cantidad tributaria, lo cual también recae sobre la persona del contribuyente profesional liberal, y que se analizará a continuación.

4.5 Liquidación y pago

El impuesto que grava las rentas que perciben los profesionales liberales, calificadas por la legislación como rentas de actividades lucrativas (artículo 4 numeral 1 literal k) de la

Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República), debe ser liquidado y pagado conforme al régimen que se haya optado por parte del contribuyente para hacer efectivo el tributo respectivo.

Según se indicó en el capítulo que antecede, las rentas de actividades lucrativas están gravadas con el impuesto sobre la renta, que puede ser liquidado y pagado por medio de dos regímenes diferentes a elección del propio contribuyente: el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas y el régimen opcional simplificado. Lo importante es hacer referencia a que ambos regímenes posibilitan hacer efectiva la obligación sustancial en materia tributaria, que es precisamente el pago del tributo.

En el caso del régimen opcional simplificado, el artículo 49 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República establece que: “Los contribuyentes inscritos en este régimen, deberán presentar declaración jurada mensual en la que describirán el monto total de las rentas obtenidas durante el mes inmediato anterior, el monto de las rentas exentas, el monto de las retenciones que le fueron practicadas y el impuesto a pagar derivado de estas últimas, dentro del plazo de los primeros diez (10) días del mes siguiente a aquel en que emitió las facturas respectivas. Para estos efectos, el contribuyente utilizará el formato y medios establecidos por la Administración Tributaria. Los contribuyentes inscritos bajo este régimen, harán constar en sus facturas de ventas o de prestación de servicios, si están sujetos a retención o si pagan directamente a la Administración Tributaria; en éste último caso, identificará la autorización respectiva. En los primeros tres (3) meses de cada año, los contribuyentes inscritos en este régimen deberán presentar declaración jurada anual informativa correspondiente a los ingresos obtenidos en el año calendario inmediato anterior.”

En este sentido, el pago del impuesto sobre la renta se realizará mediante las retenciones que realice la persona que debe cancelar los servicios profesionales que ha recibido. Todo ello constará en la factura correspondiente, y deberá presentarse declaración jurada dentro de los primeros diez días de cada mes, a efecto de hacer de conocimiento de la

Administración Tributaria la cantidad que fue retenida, o pagarla directamente en los casos en que se haya autorizado al contribuyente a liquidar el impuesto de esta manera. En el primero de los supuestos, será el agente de retención quien deberá entregar a cajas fiscales la cantidad retenida al profesional liberal en concepto de tributo; por el contrario, en el caso del pago directo, será el propio contribuyente quien entregará la suma gravada a la Administración Tributaria. En tal virtud, la declaración jurada servirá, en el primer caso, para hacer de conocimiento al Fisco acerca del monto al que asciende la obligación tributaria, señalando las retenciones efectuadas; y, en el segundo, para hacer posible el pago de la cantidad adeudada.

Según se indicó con anterioridad, el régimen opcional simplificado es generalmente la modalidad que escogen los profesionales liberales para pagar el impuesto sobre la renta a que se encuentra afecta la prestación de sus servicios: ello, debido a la sencillez en la determinación del adeudo tributario, y la tarifa más reducida, no obstante que existe imposibilidad absoluta de realizar deducciones sobre la renta bruta.

En el caso del régimen sobre utilidades, de mucho mayor complejidad en su gestión y pago, también puede ser optado para la cancelación del impuesto sobre la renta que grava las actividades profesionales liberales permite la posibilidad de restar de la renta bruta los costos y gastos deducibles (que tienden a ser escasos en la labor de este tipo de contribuyentes). Por este preciso motivo, el artículo 17 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República presume que el profesional liberal opta por el régimen simplificado, en aquellos casos en que no escoge expresamente alguno de los dos regímenes legalmente previstos.

4.6 Deberes informativos

Por último, también es importante considerar que las obligaciones tributarias del profesional liberal en relación con el impuesto sobre la renta, no se agotan con el mero pago del tributo, sino que también colocan sobre el contribuyente el deber de informar a la Administración Tributaria acerca de la manera en cómo se ha determinado el importe al que asciende la obligación jurídico-tributaria.

En este sentido el régimen opcional simplificado, artículo 49 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República, en su parte conducente preceptúa que: "... En los primeros tres (3) meses de cada año, los contribuyentes inscritos en este régimen deberán presentar declaración jurada anual informativa correspondiente a los ingresos obtenidos en el año calendario inmediato anterior."

Esta obligación informativa, más bien de carácter formal, hace posible para la Administración Tributaria tener conocimiento pleno acerca de la cantidad de ingresos que percibe el contribuyente en concepto de rentas gravadas con el impuesto sobre la renta y, según el texto de la ley, debe ser prestada con una periodicidad anual.

Debe destacarse que se trata de una obligación de suma importancia para el quehacer de la Administración Tributaria, por lo que en el caso de la gestión del impuesto sobre la renta, también se impone este tipo de deber informativo para otras categorías de rentas: por ejemplo, el artículo 76 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República impone este deber al patrono al inicio de cada año o de la relación laboral, con el objeto de hacer una previsión del importe de rentas que obtendrá su trabajador, y permitir así operar las retenciones tributarias que fueren procedentes.

4.7 Infracciones y sanciones en que puede incurrir el profesional

Las normas de carácter tributario son normas de orden público, imperativas y en cuyo cumplimiento está particularmente interesado el Estado, puesto que de esta manera es como se agencia de recursos para el cumplimiento de sus fines. Por este motivo, su incumplimiento está sancionado administrativamente por parte de la Administración Tributaria bajo la figura de las infracciones tributarias y sus correspondientes sanciones; y, en el caso de los incumplimientos más graves, se cuenta inclusive con protección penal.

En el orden propiamente tributario, las infracciones son definidas en el artículo 69 del Código Tributario que preceptúa que: "Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción sancionable por la

Administración Tributaria, en la medida y con los alcances establecidos en éste Código y en otras leyes tributarias.”

En este mismo sentido, Romero Flor las define como: “... las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en la Ley...”⁴⁷

En Guatemala están tipificadas en el artículo 71 del Código Tributario, como infracciones tributarias, las siguientes conductas antijurídicas: “1. Pago extemporáneo de las retenciones. 2. La mora. 3. La omisión del pago de tributos. 4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. 5. El incumplimiento de las obligaciones formales. 6. Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas.”

Las sanciones contempladas en los primeros tres incisos se refieren a incumplimientos de obligaciones de carácter sustancial o material: es decir, en relación con el pago del tributo. Ahora bien, la cuarta y quinta, están referidas a conductas de los contribuyentes que impiden el buen funcionamiento de la actuación de la Administración Tributaria. En todo caso, el Código Tributario posteriormente adiciona otra infracción tal como: la infracción sancionada con cierre temporal de empresa (artículo 86 del Código Tributario).

Los profesionales liberales, como cualquier contribuyente, pueden orientar su conducta de manera que infrinjan los deberes tributarios sustanciales y formales a que se encuentran sujetos; y por este mismo motivo, hacerse merecedores de una sanción tributaria. Según se indicó anteriormente, en el caso de los deberes formales que deben cumplir los profesionales liberales, su incumplimiento constituirá infracciones acreedoras de una sanción, principalmente las que preceptúa el artículo 94 numerales 1, 2, 4, 5, 8, 9, 13 y 17. Las sanciones por infringir deberes formales son siempre de carácter pecuniario, cuyo importe se encuentra legalmente previsto, y proceden por omitir

⁴⁷ Romero Flor, Luis María. Manual de derecho financiero y tributario: parte general, España, Ediciones de la Universidad de Castilla La Mancha, s/a, pág. 159.

inscribirse ante la autoridad administrativa, avisar de modificaciones que sufran los datos que constan en los registros de la autoridad, u omitir la emisión de facturas con las formalidades legalmente previstas, así como no prestar las declaraciones que las leyes tributarias exigen a los contribuyentes (como bien podría ser la declaración informativa que se exige en la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de Republica a los contribuyentes sujetos al régimen opcional simplificado).

Los profesionales liberales podrían también incurrir en resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, si hicieren caso omiso al requerimiento de la autoridad administrativa, de presentar documentación o información de carácter tributario, contable o financiero, en aquellos casos en que así le fuere requerido para la correcta determinación del tributo, de conformidad con el artículo 93 del Código Tributario.

En el mismo orden de ideas, frente al incumplimiento de deberes sustanciales (es decir, no pagar tributos en la forma y tiempo establecidos en la ley), darán lugar a que el profesional liberal incurra en sanciones como la mora que prevé el artículo 92 del Código Tributario, que se configura al no pagar el tributo en el tiempo establecido; así como la infracción de omisión de pago de tributos regulada en el artículo 88 del mismo cuerpo legal, que se configura por la no determinación o declaración del tributo, y que está sancionada con una multa igual al cien por ciento del importe del tributo omitido.

Por último, también existe la posibilidad de que, frente a la no emisión de facturas por parte del contribuyente, se incurra en la infracción sancionada con cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, que regula el artículo 86 del Código Tributario. En este caso, la sanción es aplicada por un órgano jurisdiccional, previamente garantizado el derecho de audiencia del presunto infractor, y traerá como consecuencia para este último, la imposibilidad de llevar a cabo actividades lucrativas en dichos establecimientos durante todo el tiempo que dure la sanción impuesta.

Lo importante acá es comprender que los profesionales liberales, como contribuyentes que son, reciben del ordenamiento jurídico tributarios dos clases de deberes: primero, una obligación sustantiva consistente en pagar los tributos a que se encuentren afectas sus actividades profesionales, y que encuentra su razón de ser en la obligación constitucional de contribuir a los gastos públicos; y, en segundo lugar, obligaciones de carácter formal, que tienen por finalidad permitir a la Administración Tributaria cumplir con eficiencia su función de recaudación y fiscalización de los tributos. En este sentido, se traducen en deberes de muy distinta índole, que generalmente son percibidos por los contribuyentes como obligaciones de carácter tributario. En el caso de los profesionales liberales, en general, deben cumplir con los deberes formales propios de todo contribuyente: inscribirse ante la autoridad administrativa tributaria, señalar domicilio fiscal, llevar registros contables de su actividad en la forma legalmente exigida, conservar los documentos contables en mención durante un determinado lapso de tiempo, entre otros.

Además, en lo que atañe a la gestión específica del impuesto sobre la renta, los profesionales liberales nuevamente tienen dos categorías de obligaciones: primero, la sustancial o material, que consiste en pagar dicho impuesto, para lo cual puede escoger cualquiera de los dos regímenes que la ley prevé para el pago de este tributo: régimen sobre utilidades de actividades lucrativas y régimen opcional simplificado. Dependiendo del régimen que se escoja, la normativa tributaria impondrá también otro conjunto de deberes de carácter formal, que hacen posible el correcto pago del tributo.

Así, la gestión y pago del impuesto sobre la renta, exige del profesional liberal: la facturación, a efecto de documentar las operaciones afectas y permitir el pago directo del tributo o, en su caso, la retención por parte de las personas autorizadas para hacerlo; también exige la presentación de declaraciones ante la Administración en el tiempo y forma legalmente previstos, como requisito de forma para poder hacer efectiva la cantidad tributaria adeudada; y, finalmente, en el caso del régimen opcional simplificado, impone un deber informativo de prestar declaración jurada anual informando a la Administración Tributaria acerca de los ingresos obtenidos en el año inmediato anterior.

En síntesis, los profesionales liberales prestan sus servicios compitiendo directamente en el mercado de la prestación de servicios, sin subordinación alguna, razón por la cual perciben honorarios profesionales que constituyen rentas afectas al impuesto sobre la renta por actividades lucrativas. Evidentemente, no se trata del único impuesto que grava su actividad (el otro tributo que pesa sobre la prestación de servicios es el impuesto al valor agregado), sin embargo, sí constituye una importante fuente de obligaciones de carácter tributario para este tipo de profesionales, razón por la cual su estudio resulta de trascendencia.

CAPÍTULO V

LA PRUEBA EN CONTRARIO FRENTE A LA RENTA SOBRE BASE CIERTA O PRESUNTA DE LOS PROFESIONALES EN CASO DE NO DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

5.1 Derecho de defensa

El derecho de defensa se encuentra consagrado en el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, como una posibilidad efectiva de oponerse frente a decisiones de autoridad (jurisdiccional o administrativas) que pudieran implicar una afectación en la esfera jurídica de cualquier individuo.

Puede afirmarse que: “El derecho de defensa es un derecho fundamental reconocido constitucionalmente y en los textos de derechos humanos, el cual debe salvaguardarse en cualquier procedimiento jurisdiccional. Es parte del debido proceso y requisito esencial de validez del mismo. Consiste en la posibilidad jurídica y material de ejercer la defensa de los derechos e intereses de la persona, en juicio y ante las autoridades, de manera que se asegure la realización efectiva de los principios de igualdad de las partes y de contradicción.”⁴⁸

Es evidente, que el derecho de defensa no se restringe con exclusividad a la sede jurisdiccional, sino que también está reconocido dentro de cualquier tipo de procedimiento ante la autoridad administrativa, que pueda llevar implícita la posibilidad de lesionar los derechos de los administrados. En el caso de los procedimientos ante la Administración Tributaria, resulta también plenamente garantizado este derecho a defenderse frente a las pretensiones del ente recaudador de tributos.

En el caso de Guatemala, tanto la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, como la Ley de lo contencioso administrativo, hacen referencia al derecho de defensa en sede administrativa. Así, el artículo 4 de la primera de las normas

⁴⁸ Cruz Barney, Oscar. El derecho de defensa, Universidad Nacional Autónoma de México, 2015, disponibilidad y acceso: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3878/7.pdf>, fecha de consulta: 02/03/2019.

anteriormente citadas, establece que: “La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. En todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse u observarse las garantías propias del debido proceso.”

Por su parte, el artículo 2 de la Ley de lo contencioso administrativo regula que: “Los expedientes administrativos deberán impulsarse de oficio, se formalizarán por escrito, observándose el derecho de defensa y asegurando la celeridad, sencillez y eficacia del trámite. La actuación administrativa será gratuita.”

En suma, resulta innegable que el derecho de defensa está plenamente reconocido y consagrado, por normas constitucionales y ordinarias, a favor de los administrados sujetos a procedimientos ante la Administración Pública e, indudablemente, ante la autoridad administrativa tributaria.

En el caso de la renta imponible de los profesionales liberales no inscritos ante la Administración Tributaria, y la posibilidad que existe de su determinación sobre base cierta o presunta, cabe afirmar que la defensa de aquellos como contribuyentes permanece inviolable. En todo caso, la posibilidad efectiva de defensa se encuentra estrechamente relacionada con el derecho de aportar prueba dentro del procedimiento administrativo.

Gordillo, en relación con el vínculo que une a la prueba con la defensa en el procedimiento administrativo: “Para tener éxito en la defensa de un derecho en sede administrativa o judicial, de manera preventiva o reparatoria, primero hay que probar los hechos que lo sustentan, pues las normas “no se activan por sí mismas.”⁴⁹ Es innegable entonces, que la posibilidad de proponer prueba para su diligenciamiento en el procedimiento administrativo, es un pilar importante para defenderse frente a la potestad de la

⁴⁹ Gordillo, Agustín. Tratado de derecho administrativos y obras selectas, Tomo II: la defensa del usuario y del administrado, 10ª Edición, Buenos Aires, F.D.A., 2014, pág. I-1.

Administración Pública de afectar los derechos de los administrados. En todo caso, en materia tributaria esto cobra una relevancia fundamental, y especialmente, en lo que respecta a desvanecer presunciones legales como la contemplada en el artículo 17 de la Ley de actualización tributaria.

5.2 Pruebas admitidas en el Código Tributario

Mario Aguirre Godoy indica que: ““la prueba en un sentido procesal la concibe como un medio de verificación de las proposiciones que los litigantes formulan en el juicio.”⁵⁰ Por estos motivos cabe afirmar que la actividad probatoria constituye uno de los aspectos centrales dentro de cualquier proceso judicial o procedimiento administrativo, encaminados a la declaración de derechos y obligaciones de una persona.

En lo que respecta al procedimiento administrativo para la determinación de la obligación tributaria, así como aquel relativo a la formulación de ajustes e imposición de sanciones por infracciones cometidas, cabe afirmar que existe reconocido legalmente un período probatorio, en el que se permite al contribuyente aportar los medios tendientes a desvirtuar la pretensión de la Administración en relación con la estimación de la cuantía del tributo o la intención sancionatoria.

En materia de determinación de tributos, el Código Tributario prescribe en su artículo 146 que “Al notificar al contribuyente o al responsable, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles, improrrogables a efecto de que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, se estará a lo dispuesto en el Artículo 143 de este Código. El período de prueba se tendrá por otorgado, sin más trámite, resolución ni notificación, que la solicitud, y los treinta (30) días improrrogables correrán a partir del sexto (6to.) día hábil posterior al del día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia. Si solo se imponen sanciones, la audiencia se conferirá por diez (10) días hábiles improrrogables. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a

⁵⁰ Aguirre Godoy, Mario. Derecho procesal civil de Guatemala, Tomo I, Guatemala, Centro Editorial Vile, 2007, pág. 561

prueba, el período para este efecto se concederá por diez (10) días hábiles.” Por esta razón, no puede dejar de afirmarse que existe oportunidad suficiente de aportar prueba en contrario, ya sea para desvanecer la renta imponible sobre base cierta o base presunta, según lo analizado en relación con las disposiciones del artículo 17 de la Ley de actualización tributaria.

Empero, en este momento surge la interrogante en relación con cuáles medios probatorios pueden aportarse en contrario frente a este tipo de renta imponible determinada unilateralmente por la Administración Tributaria sobre base cierta o base presunta.

El Código Tributario responde a esta interrogante en su artículo 142, que en lo conducente determina que: “En las actuaciones ante la Administración Tributaria, podrán utilizarse todos los medios de prueba admitidos en derecho.”

No obstante lo bienintencionado de esta norma, que pretende dotar de la mayor amplitud a los contribuyentes para proporcionar cualesquiera medios tendientes a generar convicción y certeza respecto de lo infundado del proceder de la Administración Tributaria, también resulta, hasta cierto punto, oscura. Ello se desprende del hecho de que no ofrezca una enumeración, aunque sea a manera de ejemplo, de cuáles medios probatorios pueden ser utilizados por la persona que está sujeta a este tipo de procedimientos administrativos.

Es conveniente recordar que el Código Tributario se integra con las disposiciones de las normas procesales civiles, en aquellos casos en que la norma tributaria no prevea expresamente. El propio artículo 185 del Código Tributario así lo establece: “En lo que no contraríen las disposiciones de este Código... se aplicarán las normas del Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial.”

Por este motivo, puede afirmarse con certeza, que para poder precisar con mayor claridad los medios probatorios admitidos en Derecho, a los que se refiere el artículo 142 del

Código Tributario, la remisión al artículo 128 del Código Procesal Civil y Mercantil resulta obligatoria.

5.3 Pruebas admitidas en el Código Procesal Civil y Mercantil

El Código Procesal Civil y Mercantil no contempla una definición de prueba, sin embargo, si prevé disposiciones en relación con la actividad probatoria, que son de sustancial importancia para el desenvolvimiento de los procedimientos administrativos en materia tributaria, tomando en consideración lo anteriormente afirmado en relación con el carácter subsidiario que reviste dicha normativa en relación con las disposiciones del Código Tributario.

La primera norma en materia probatoria que el Código Procesal Civil y Mercantil contempla, y que resulta aplicable al procedimiento tributario es la siguiente, prevista en el artículo 126 de dicho cuerpo normativo: “Las partes tienen la carga de demostrar sus respectivas proposiciones de hecho. Quien pretende algo ha de probar los hechos constitutivos de su pretensión; quien contradice la pretensión del adversario, ha de probar los hechos extintivos o las circunstancias impeditivas de esa pretensión...”

La norma citada es de plena aplicabilidad en el procedimiento tributario, sobre todo en lo atinente a desvanecer una presunción legal en contrario. En ese sentido, será el contribuyente quien tenga la obligación de aportar el material probatorio suficiente para desvirtuar la presunción contemplada en la ley. Por esta misma razón, el artículo 194 del Código Procesal Civil y Mercantil refiere que: “Las presunciones de derecho admiten prueba en contrario, a menos que la ley lo prohíba expresamente. Son admisibles para este efecto, todos los medios de prueba cuando no exista precepto que los señale taxativamente.”

Ahora bien, la pregunta que surge en este punto consiste en determinar cuáles medios probatorios servirán para demostrar en contrario frente a presunciones legales que operan a favor, por ejemplo, de la Administración Tributario. Es fundamental formularse dicha interrogante, tomando en consideración que el objeto del presente trabajo de

investigación versa acerca de la defensa del contribuyente profesional liberal frente a las disposiciones del artículo 17 de la Ley de actualización tributaria, y la posibilidad efectiva que existe de aportar prueba en contrario.

Los medios probatorios que son admisibles por el Código Procesal Civil y Mercantil pueden enumerarse de la siguiente forma, según lo prescribe el artículo 128 de ese cuerpo legal: “Son medios de prueba: 1o. declaración de las partes; 2o. Declaración de testigos; 3o. Dictamen de expertos; 4o. Reconocimiento judicial; 5o. Documentos; 6o. Medios científicos de prueba; y 7o. Presunciones.”

A continuación se procederá a analizar cada uno de los medios probatorios que prevé el Código Procesal Civil y Mercantil, de manera que pueda ofrecerse una imagen de su funcionamiento dentro del procedimiento administrativo tributario, y la manera que integra las disposiciones previstas en el Código Tributario.

5.3.1 Declaración de parte

Según Chacón Corado y Montero Aroca, este medio probatorio consiste en: “la actividad procesal por la que una parte, bajo juramento, contesta a las preguntas (posiciones) que le formula la otra o el juez, relativas a hechos personales de aquella, con el fin de conseguir certeza sobre los hechos controvertidos en el proceso.”⁵¹

Se encuentra regulada en los artículos 130 al 141 del Código Procesal Civil y Mercantil. En ese sentido, el artículo 130 anteriormente citado establece que: “Todo litigante está obligado a declarar, bajo juramento, en cualquier estado del juicio en Primera Instancia y hasta el día anterior al de la vista en la Segunda, cuando así lo pidiere el contrario, sin que por esto se suspenda el curso del proceso.”

Se trata por ese motivo, de un medio probatorio de particular importancia dentro de un proceso en que litigan dos partes en posiciones contrapuestas: actor frente a demandado,

⁵¹ Montero Aroca, Juan y Mauro Chacón Corado. Manual de Derecho Procesal Civil guatemalteco, Volumen 2º. Guatemala, Magna Terra Editores, 2010, pág. 57.

reclamando la efectividad de un determinado derecho. Sin embargo, la aplicabilidad de este medio probatorio se torna escasa, por no decir nula, en procedimientos administrativos en los que no existe esa posición contrapuesta entre los intereses de dos individuos frente a un tercero imparcial.

En el caso del procedimiento administrativo para la determinación de la obligación tributaria, deviene en un procedimiento generalmente iniciado en forma oficiosa por la Administración Tributaria, y orientado hacia la estimación del importe de un tributo en particular. Por este motivo, los interesados en el procedimiento son dos: primero, la propia autoridad administrativa, encargada de la efectiva recaudación del tributo; y, segundo, el contribuyente, que se ve afectado en su esfera jurídica por la actuación de la Administración.

En tal virtud, es importante reiterar que la aplicabilidad de la declaración de parte resulta bastante escasa frente a la dinámica de este tipo procedimientos administrativos, en los que existe un administrado sujeto a la potestad de autotutela autodeclarativa de derechos y obligaciones, con que cuenta la Administración Tributaria para imponer cargas al contribuyente. No cabe entonces realizar mayor análisis de este medio probatorio, por su poca aplicabilidad en la forma que aparece previsto para el proceso civil, dentro de un procedimiento administrativo cuya dinámica es completamente diferente, puesto que no existen en este último dos partes contendientes que puedan pedirse recíprocamente prestar declaración bajo juramento ante la autoridad administrativa, que en todo caso no puede ser completamente un tercero imparcial que modere el debate entre ambos litigantes, ya que por sí misma es un ente interesado en el resultado del procedimiento.

5.3.2 Declaración de testigos

Nájera-Farfán señala que testigo es toda persona distinta a las partes y de sus representantes legales que declara en un proceso sobre sus percepciones sensoriales concretas y relativas a hechos y circunstancias pretéritas.⁵²

⁵² Nájera-Farfán, Mario Efraín. Derecho procesal civil, 2ª. Edición, Guatemala, IUS Ediciones, 2004, pág. 481.

El Código Procesal Civil y Mercantil, en su artículo 142 regula que: “Las partes pueden probar sus respectivas proposiciones de hecho por medio de testigos, en los casos en que la ley no requiera especialmente otro medio de prueba. Los que tengan conocimiento de los hechos que las partes deben probar, están obligados a declarar como testigos, siempre que fueren requeridos...”

Dentro del procedimiento administrativo tributario, el contribuyente goza del derecho de aportar medios probatorios testimoniales a efecto de demostrar ante la Administración Tributaria, sus respectivas proposiciones fácticas. Concretamente, en lo que ocupa a la presente investigación, para desvirtuar la presunción legal que contiene el artículo 17 de la Ley de actualización tributaria.

Se trata entonces, de un medio de prueba que bien puede aportarse en un procedimiento administrativo de esta naturaleza. Sin embargo, la eficacia del testimonio en este tipo de asuntos, se ve mermada por el carácter esencialmente complejo y técnico que reviste a los conflictos tributarios y, sobre todo, a los relativos al impuesto sobre la renta, cuyo funcionamiento escapa del conocimiento del común denominador de los ciudadanos. Por otra parte, la carencia de documentación contable y el tener únicamente prueba testimonial respecto de operaciones afectas al pago del tributo, únicamente evidenciarán el incumplimiento de los deberes formales del contribuyente sujeto al procedimiento.

Más allá de las consideraciones vertidas, lo que interesa acá es que la prueba testimonial no está excluida expresamente en materia tributaria, por lo que constituye un mecanismo (dependiendo las circunstancias será idóneo o no) para ejercer la defensa del contribuyente.

5.3.3 Dictamen de expertos

Aguirre Godoy, citando a Alisa, indica que: “perito es un técnico que auxilia al juez en la constatación de los hechos y en la determinación de sus causas y efectos, cuando media una imposibilidad física o se requieran conocimientos especiales en la materia.”⁵³

⁵³ Aguirre Godoy Mario. Op.Cit., pág. 666

El Código Procesal Civil, por su parte, no contempla una definición de experto, pero si regula la posibilidad de aportar sus dictámenes dentro de un juicio, tal y como lo prevé en el artículo 164 que establece que: “La parte a quien interese rendir prueba de expertos, expresará en su solicitud con claridad y precisión los puntos sobre los cuales debe versar el dictamen.”

Esta prueba resulta de mucha mayor aplicabilidad en los procedimientos administrativos tributarios que las dos anteriores, ello es así, toda vez que la complejidad técnica que reviste el objeto de discusión en los mismos, obliga a auxiliarse de terceros con conocimientos técnicos en relación con la materia en cuestión.

A manera de ejemplo, podría citarse que para el examen de cómputos y cuentas, podría aportarse fácilmente en un procedimiento administrativo, el dictamen de un contador público y auditor, o un experto en finanzas, o uno en evaluar la calidad de determinados productos para su avalúo, entre otros.

Se trata de un medio probatorio que está a disposición del contribuyente, quien se encuentra en toda la disposición de poder incorporar los conocimientos del experto al procedimiento administrativo; sin embargo, su dictamen no exime a la Administración Tributaria de hacer el correspondiente estudio y decidir aún apartándose del mismo, siempre y cuando ello sea producto del análisis de los restantes medios probatorios que fueron puestos a su disposición.

5.3.4 Reconocimiento judicial

El reconocimiento judicial: “permite al juez la percepción directa de los hechos objeto de la prueba, sin que exista un ente intermediario que los represente.”⁵⁴ Es decir, que hace viable que el juez tome conocimiento de cosas, lugares o personas, de manera directa, a efecto de generarse convicción sobre la existencia de determinadas circunstancias invocadas por las partes como de interés para el litigio.

⁵⁴ Montero Aroca, Juan y Mauro Chacón Corado. Op.Cit., pág. 130.

El artículo 173 del Código Procesal Civil y Mercantil dispone que: “Pueden ser objeto del reconocimiento las personas, lugares y cosas que interesen al proceso. Pedido el reconocimiento, el juez dispondrá la forma en que debe ser cumplido; señalará con tres días de anticipación, por lo menos, el día y hora en que haya de practicarse y procurará en todo caso su eficacia. El reconocimiento sobre las personas, ya sea en casos de incapacidad parentesco, enfermedad u otros similares, se practicará en forma de asegura; sus resultados con la menor violencia posible, física o moral, sobre las mismas, pudiendo realizarse por los expertos en forma reservada.”

En el caso de los procedimientos administrativos en materia tributaria, también cabe afirmar que los reconocimientos pueden constituir una prueba de gran importancia. Si bien es cierto, al practicarlo la autoridad administrativa dejará de denominarse reconocimiento judicial, y pasará a recibir otras denominaciones como simplemente reconocimiento o inspección (aunque esta última denominación resulta más confusa si se le denomina como ocular, toda vez que la autoridad puede recabar datos probatorios con todos sus sentidos y no únicamente con el de la vista), la realidad es que esta diligencia probatoria permite tomar conocimiento directo e inmediato a la autoridad, sobre la concurrencia de algunos hechos: existencia de mercadería, práctica de operaciones comerciales, entre otros. De tal cuenta que siempre existe la posibilidad de requerir su práctica en caso convenga para el esclarecimiento del conflicto tributario.

5.3.5 Documentos

La prueba documental, al igual que la de expertos y los reconocimientos e inspecciones, constituye una prueba bastante idónea dentro de un conflicto tributario, puesto que por el carácter formal de las operaciones afectas al pago de tributos, generalmente queda constancia escrita de las mismas, de tal suerte que resulte posible su cotejo por medio de prueba escrita.

El documento puede ser definido como: “todo escrito que por reunir las condiciones fijadas por la ley, acredita la declaración, contrato, hecho o disposición que con él se ha querido hacer constar por parte de sus autores, o la cosa u objeto que representa

mediante la escritura, una declaración de verdad o de voluntad destinado a servir como prueba, y en su caso, como medio de prueba, de un hecho con relevancia jurídica.”⁵⁵

En el caso del Código Procesal Civil y Mercantil, su artículo 178 refiere que: “Podrán presentarse toda clase de documentos, así como fotografías, fotostáticas, fotocopias, radiografías, mapas, diagramas, calcos y otros similares.” La aplicación supletoria de dicha norma a los procedimientos administrativos tributarios, es evidente.

La prueba documental constituye una de las más importantes en el caso del procedimiento administrativo para la determinación de la obligación tributaria, derivado del carácter formal de gran cantidad de las operaciones afectas al pago de tributos; así como a consecuencia de los deberes formales que se imponen al contribuyente de documentar este tipo de actos.

A pesar de la importancia que se ha dado a la prueba documental en este tipo de asuntos, es oportuno afirmar que la misma no goza de un carácter exclusivo como medio probatorio tributario, por lo que la validez que se le ha reconocido, ha sido, en parte, excesiva, ya que existe la creencia de que se trata del único medio de prueba que puede servir con efectividad para probar en contrario frente a las aseveraciones que formula el personal de la Administración Tributaria en cualquier procedimiento. Evidentemente, esto no es así. Sin embargo, si se trata de prueba bastante idónea para acreditar la concurrencia de ciertos hechos de interés para la correcta determinación de las obligaciones tributarias, especialmente en lo atinente a las informaciones de libros contables, como posteriormente se analizará.

5.3.6 Medios científicos de prueba

La prueba procedente de medios científicos y tecnológicos provee datos altamente certeros respecto a la determinación de algunos hechos litigiosos. En el caso de la materia tributaria, pueden aportarse este tipo de mecanismos probatorios siempre que resulten idóneos para acreditar la plataforma fáctica de la pretensión del contribuyente.

⁵⁵ Nájera-Farfán, Mario Efraín. Op.Cit., pág. 523.

El artículo 191 del Código Procesal Civil y Mercantil establece lo siguiente: “De oficio o a petición de parte, pueden disponerse calcos, relieves, reproducciones y fotografías de objetos, documentos y lugares. Es permitido, asimismo, para establecer si un hecho puede o no realizarse de determinado modo, proceder a la reconstrucción de! mismo. Si el juez lo considerare necesario puede procederse a su registro en forma fotográfica o cinematográfica. En caso de que así conviniere a la prueba, puede también disponerse la obtención de radiografías, radioscopías, análisis hematológicos, bacteriológicos u otros y, en general. cualesquiera experimentos o pruebas científicas.”

En el caso de la materia tributaria, puede resultar pertinente el examen científico sobre la autenticidad de firmas, de ciertos documentos, de la calidad de ciertos productos, etc., por lo que la disposición de practicar este tipo de diligencias probatorias no resulta del todo ajena a este tipo de procedimientos, si bien su práctica no resulta tampoco aplicable para todo tipo de casos, sino más bien, para conflictos muy especiales con características de complejidad bastante altas. Lo importante es que el contribuyente goza de este mecanismo probatorio para defenderse frente a la Administración Tributaria, aunque en el caso de los profesionales liberales frente a la presunción contenida en el artículo 17 de la Ley de actualización tributaria, parece que no se trata de un medio particularmente idóneo para desvanecerla, aunque todo dependerá de los hechos concretos de cada caso en particular.

5.3.7 Presunciones

Nájera-Farfán define a la prueba de presunciones de la siguiente manera: “las consecuencias o deducciones que la ley o el Juez sacan de un hecho conocido para comprobar la existencia de otro desconocido.”⁵⁶

No cabe duda que se trata de una prueba de gran importancia que el Código Procesal Civil y Mercantil regula en sus artículos 194 y 195. En todo caso, mientras las presunciones legales son deducciones que la propia ley realiza (tal y como es la que aparece prevista en el artículo 17 de la Ley de actualización tributaria), las humanas se

⁵⁶ Nájera-Farfán, Mario Efraín. Op.Cit., pág. 556.

traducen en inferencias que realiza el juez de los hechos efectivamente probados dentro del proceso (es decir, como una prueba indiciaria).

Tanto las presunciones contempladas en ley como las que realice la autoridad que debe resolver el procedimiento administrativo sobre la base de los hechos efectivamente probados, son válidas dentro del conjunto de actuaciones encaminadas a determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

Ahora bien, si según se afirmó existe la posibilidad de aportar en el procedimiento administrativo tributario cualquiera de los medios probatorios que contempla el artículo 128 del Código Procesal Civil y Mercantil, resulta indudable también señalar que no todos tienen la misma efectividad para generar convicción en la autoridad. Es cierto que ello dependerá, en gran medida, de las particularidades de cada caso, pero siempre existirán pruebas con mayor índice de efectividad que otras en lo atinente a generar certeza en quien resolverá la situación jurídica del contribuyente.

En materia tributaria, el grado más alto y privilegiado de certeza probatoria se obtiene mediante informaciones contables, conforme se analizará a continuación.

5.4 Contabilidad, plena prueba

Es importante señalar que el artículo 100 del Código Tributario hace referencia expresamente al carácter privilegiado que tiene la información contable como medio documental idóneos para hacer constar las operaciones afectas al pago de tributos, que realicen los propios contribuyentes. Se tratan por este motivo, de los elementos de fiscalización primarios por parte de la autoridad administrativa. Así, la precitada norma indica que: “La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización e investigación. Para el efecto tomará como base entre otros: 1. Libros, registros de contabilidad, documentos que respalden las operaciones registradas, y otros elementos vinculados con la tributación y que correspondan a actividades económicas y financieras. Podrá revisar la documentación y archivos y solicitar toda la información necesaria para obtener los elementos que permitan establecer la verdadera situación tributaria del

contribuyente. 2. Informaciones referentes a volúmenes o cantidades y valores de los bienes que se importen o exporten.”

En el caso de la determinación de oficio que la Administración Tributaria practica sobre base cierta, es posible afirmar que, según el artículo 108 del Código Tributario, las informaciones contables del contribuyente que se encuentran a disposición de la autoridad administrativa harán plena prueba para determinar el importe del tributo, salvo el derecho del contribuyente de probar en contrario, ya que la norma antes citada indica que: “la Administración efectuará de oficio la determinación de la Obligación, tomando como base los libros, registros y documentación contable del contribuyente, así como cualquier información pertinente recabada de terceros. Contra esta determinación se admite prueba en contrario y procederán todos los recursos previstos en este Código.”

Esta postura es aceptable, en tanto que permite a la Administración Tributaria dar respuesta pronta a la necesidad de determinar obligaciones tributarias y permitir su cobro, aún en los casos de resistencia por parte de los propios contribuyentes. En este sentido, frente a la falta de cumplimiento de su deber de autodeterminación de sus obligaciones fiscales, la Administración Tributaria podrá determinar el importe del tributo sobre la base segura que aporta la información contable del contribuyente, siempre que se tenga acceso a la misma.

En todo caso, frente a la determinación de oficio de obligaciones tributarias que se hagan sobre presunciones basadas en información contable de períodos impositivos anteriores, el contribuyente gozará del derecho de aportar prueba en contrario, aunque acá habrá que ser claros en cuanto a que la prueba más adecuada para desvanecer tales presunciones será la propia información contable del contribuyente correspondiente al período impositivo que se fiscaliza.

Por este motivo, se relaciona estrechamente el carácter privilegiado de las informaciones contables de los contribuyentes, con la excesiva insistencia en cuanto a la importancia de la prueba documental, y la conclusión más bien equivocada, de que los documentos son la única prueba con valor indiscutible en materia tributaria.

La función supletoria del Código Procesal Civil y Mercantil en relación con la sustanciación del procedimiento administrativo-tributario en lo que respecta a este aspecto, es patente, ya que el artículo 189 de ese cuerpo legal establece que: “Los libros de contabilidad y de comercio hacen prueba contra su autor. Si el proceso fuere entre comerciantes, harán fe en juicio los libros que estén llevados de conformidad con la ley. Si hubiere divergencia entre los libros de los litigantes, el juez los apreciará de acuerdo con la restante prueba que se produzca. Los libros llevados de conformidad con la ley, hacen prueba contra el litigante no comerciante, pero la admiten en contrario.”

Cabe entonces afirmar que la contabilidad ocupa un puesto privilegiado dentro de los medios probatorios que se aportan en materia tributaria, ya que se trata de controversias que se originan entre sujetos que, al realizar actividades afectas al pago de tributos, están obligados a documentarlas por este tipo de medios, razón por la cual los mismos podrán probar en contra de su autor, tal y como lo prevé el artículo anteriormente relacionado. Sin embargo, el Código Procesal Civil y Mercantil también es cuidadoso en lo que respecta a asegurar que, por más valor y confianza que quepa depositar en este tipo de libros, resulta necesario asegurar el derecho de defensa, de manera que hace viable que se admita prueba en contrario para desvanecer los datos probatorios que contienen, de tal suerte que no se coloca en indefensión al autor de la propia contabilidad. Debe tenerse muy presente las disposiciones del precitado artículo, puesto que integran las anteriormente citadas del Código Tributario, a efectos de evitar interpretaciones rigurosas que tiendan a impedir desvanecer la fe que hacen los datos contables del propio contribuyente.

En todo caso, debe señalarse que en lo que respecta a la defensa del profesional liberal como contribuyente en relación con la determinación de su renta imponible con base en la presunción contemplada en el artículo 17 de la Ley de actualización tributaria, debe afirmarse que las informaciones contables precisamente constituirán la prueba reina para que el contribuyente desvanezca la determinación practicada por la Administración Tributaria con base en la norma antes citada.

En todo caso, frente a la ausencia de información contable, existirá la posibilidad de aportar cualesquiera medios probatorios de los antes analizados, para poder desvanecer la presunción objeto de estudio de la presente investigación. Asimismo, el carácter de plena prueba que se reconoce a la información contable, no quiere decir que no pueda aportarse cualesquiera otros medios de prueba para destruir su fuerza probatoria. Así, de llegarse a probar la falsedad de tales informaciones, podría desvanecerse su eficacia probatoria y obtener otro tipo de resultado al momento en que se resuelva el procedimiento.

Hasta acá se ha abordado teóricamente la problemática que ha dado lugar a la presente investigación; sin embargo, para alcanzar los objetivos trazados resulta necesaria una aproximación práctica a la problemática analizada, razón por la cual en el capítulo final de la investigación se intentará dar respuesta desde una perspectiva integrada entre teoría y praxis, de manera que se satisfagan integralmente la pregunta de investigación.

CAPÍTULO VI

PRESENTACIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

6.1 Presentación de resultados

La presente investigación se trazó como objetivo general: analizar el procedimiento administrativo y el desarrollo de la estrategia de defensa tributaria, especialmente en materia de prueba en contrario, que el contribuyente profesional liberal puede hacer en el marco del procedimiento de determinación de oficio de renta imponible sobre base cierta o presunta de la obligación jurídico tributaria.

Se trata, evidentemente, de un objetivo complejo para cuya consecución fue necesario acudir a fuentes directas de información, por medio de la guía de entrevista que se adjunta al presente trabajo de tesis. A través de la guía en cuestión, se hizo posible obtener datos de los siguientes sujetos de investigación:

1. Sergio Ernesto Tucux Quemé, abogado y notario, litigante en materia tributaria.
2. José Gerardo Muñoz Barrios, asesor jurídico de la Superintendencia de Administración Tributaria.
3. Melanie de Paz Gracias, abogada y notaria, litigante en materia tributaria.
4. Germán Pacheco Gutiérrez, contador público y auditor en el ejercicio liberal de su profesión.
5. Mynor Alfredo Vicente de la Cruz, contador público y auditor en el ejercicio liberal de su profesión.

Los sujetos de investigación aportaron sus conocimientos mediante las respuestas a las siguientes interrogantes:

1. ¿Cuáles son las principales obligaciones tributarias de los profesionales que ejercen liberalmente su profesión?

Al respecto, el abogado Tucux Quemé indicó que: “En general, todo profesional debe cumplir con las siguientes obligaciones: a) Inscribirse ante la Superintendencia de Administración Tributaria. B) Debe emitir facturas por los servicios que preste y por los bienes que venda. C) Presentar declaraciones y pagar los impuestos (si corresponde) de acuerdo con los plazos establecidos en los regímenes a los que se inscriba. D) Conservar sus documentos (libros, facturas, etc.) durante el plazo de prescripción de la obligación tributaria. E) Dependiendo del régimen al que se inscriba, debe cumplir otras obligaciones específicas, como por ejemplo, documentar con medios de pago las compras mayores a Q.30,000.00, etc.”

El abogado Gerardo Muñoz refirió que: “Las obligaciones tributarias de cualquier profesional en el ejercicio de su profesión son de dos tipos: sustanciales o materiales y formales, cuya configuración dependerá del régimen en el cual se encuentre inscrito.”

Por su parte, la abogada Melanie de Paz agregó que los profesionales deben: “facturar los servicios que se prestan, esto es cuando no se trabaja en relación de dependencia, obviamente presentar sus declaraciones y en consecuencia cumplir con el pago de sus impuestos.”

El auditor German Pacheco señala que: “Las obligaciones están de acuerdo al régimen que cada profesional liberal escoja.” Por último, el auditor Mynor Vicente destaca que: “De acuerdo al Código tributario se establece la figura del sujeto pasivo en su artículo 18 quien en este caso figuraría el profesional como contribuyente, en su artículo 21 nos especifica que contribuyente es aquel que realiza o se verifique el hecho generador de la obligación tributaria y en su artículo 14 nos menciona que la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal; para concluir que toda obligación tributaria como contribuyente en su calidad de profesional se deriva de los artículos 21B

y 23 como también las obligaciones formales establecidas en los artículos 112 y 112A del Código Tributario Decreto 6-91. En otras palabras podríamos mencionar que toda obligación tributaria del profesional ya sea material o formal será siempre y cuando realice un hecho generador de cualquier impuesto comprendido por ley dentro del territorio nacional entre de los cuales los más comunes y frecuentes son el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta. Las obligaciones de los profesionales en su calidad de contribuyentes podríamos mencionar el pago de los tributos como inscribirse y presentar declaraciones por citar algunas ya que son obligaciones generales para todo contribuyente enfatizando que la relación de esta obligación tributaria es de carácter personal entre la Administración tributaria y el sujeto pasivo.”

2.¿De qué manera debe determinarse la renta imponible en el caso del impuesto sobre la renta que grava las actividades de los profesionales liberales?

El abogado Tucux Quemé responde que: “Depende del régimen la deberá determinar así: A) Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas. Deduciendo de su renta bruta, las rentas exentas y los costos y gastos deducibles y sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas (artículo 19, Ley de Actualización Tributaria). B) Régimen opcional simplificado de ingresos de actividades lucrativas, deben determinar su renta imponible restando de su renta bruta las rentas exentas (artículo 43, Ley de Actualización Tributaria).”

Por su parte, el abogado Muñoz indica que: “Como punto de partida se debe establecer que el profesional (contribuyente) no se encuentre inscrito en el régimen de pequeño contribuyente, en caso afirmativo, no estará sujeto al Impuesto sobre la Renta (arts. 45 y 49 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado). Una vez superado lo anterior, según la Ley de Actualización Tributaria, la determinación del impuesto se hará según la procedencia (fuente) de la renta, para el caso de un profesional en el ejercicio liberal de su profesional, será aplicable la relativa a “rentas de actividades lucrativas” por lo que la determinación del impuesto se hará según el régimen en el cual se encuentre inscrito (sobre utilidades y opcional simplificado).”

Complementa lo anterior la abogada Melanie de Paz, quien destaca que: “Debemos entender primero que un profesional liberal puede estar en tres escenarios distintos: uno, es que, por ejemplo, yo trabaje para el Registro de la Propiedad y esté en planilla, voy a estar en relación de dependencia, entonces yo estoy sujeto a renta de trabajo, el cálculo de la renta imponible tiene un procedimiento específico que me permite deducir hasta sesenta mil quetzales. En el caso de que yo tenga una oficina de forma independiente, yo lo puedo hacer bajo el régimen de actividades lucrativas y bajo este tipo de renta, yo puedo estar primero sobre el régimen específico de utilidades de actividades lucrativas o el opcional simplificado de actividades lucrativas, la renta imponible para cada uno de estos es distinto, porque en el opcional simplificado no se pueden hacer deducciones. En el régimen de utilidades de actividades lucrativas, yo me puedo deducir todo lo que establece el artículo 21 que sería la forma en que yo calculo mi renta imponible, mientras que en el régimen opcional simplificado de actividades lucrativas la ley atendiendo a lo que dice el artículo 43, me permite deducir de mi renta bruta, únicamente mis rentas exentas, porque el tipo impositivo es mucho menor, aquí es del cinco o el siete por ciento y tiene un importe fijo, mientras que en el anterior tenemos un tipo impositivo del 25%, por eso es que a mi permite deducirme más cosas.”

Asimismo, el auditor Pacheco Gutiérrez indica que: “De acuerdo al régimen puede ser: Sobre ingresos: un cinco o siete por ciento, y la renta imponible la representan la totalidad de sus ingresos. Sobre utilidades: ingresos generales menos costos y gastos deducibles por tipo impositivo que puede ser una renta estimada o cierres parciales.” Finalmente, el auditor Mynor Vicente señaló que: “La manera de determinar la renta imponible del impuesto sobre la renta para los profesionales, dependerá sobre qué régimen se haya inscrito el profesional ya que la ley establece que los profesionales están comprendidos por sus actividades dentro del Régimen de Actividades Lucrativas y este se divide en dos, los cuales son: Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas establecido en el artículo 14 de la Ley de actualización tributaria. La renta imponible sobre la primera se establece según el artículo 19 de la ley, la cual desarrollando la fórmula comprendida en dicho artículo queda de la siguiente manera: $RI=RB-(RE+CyGD)+CyGRE$. Donde: RI=Renta

Imponible, RB= Renta Bruta, RE= Renta Exenta, CyGD= Costos y Gastos Deducibles, CyGRE= Costos y Gastos de Rentas Exentas. En el caso del segundo Régimen se establece de acuerdo al artículo 43 de la Ley de Actualización Tributaria, el cual realizando la formula respectiva queda de la siguiente manera: $RI = RB - RE$. Además, independientemente del régimen que se adopte por el contribuyente, la manera de determinar la base imponible debe ser pulcra, limpia, justa, legal, material y sustancial ya que sobre ella se aplica el tipo impositivo y, por ende, la determinación del impuesto a pagar.”

3.¿Cuál es la forma en que debe hacerse la liquidación y pago del impuesto sobre la renta a que están afectas las actividades de los profesionales liberales?

Según el abogado Tucux Quemé: “Deberán liquidar y pagar el impuesto dependiendo del régimen al que se inscriba: A) Régimen Opcional Simplificado sobre las utilidades de actividades lucrativas. El período de liquidación es anual, de enero a diciembre, aplicando a su renta imponible el tipo impositivo del 25%. Asimismo, deberá realizar pagos trimestrales.B) Régimen Opcional Simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas. Se liquida mensualmente, aplicando a la renta bruta el tipo impositivo del 5 y el 7% dependiendo de la renta imponible; y se paga, a través de retenciones que le deben efectuar quienes le paguen por sus servicios prestados y en caso de que no sea retenido el impuesto, lo debe pagar dentro de los primeros 10 días del mes siguiente.”

Los abogados Gerardo Muñoz y Melanie de Paz, se limitaron a indicar que la liquidación y el pago del impuesto se determinarán de acuerdo con el régimen en el que se encuentren inscritos los profesionales liberales.

El auditor Mynor Vicente señala que: “La liquidación y pago del impuesto también dependerán del régimen sobre el cual el contribuyente se encuentre inscrito, para el cual el Régimen de Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas el período de liquidación es anual iniciando el 1 de enero y terminando el 31 de diciembre de cada año, los contribuyentes bajo este régimen deben realizar pagos trimestrales para lo cual la misma ley establece dos fórmulas a optar y el pago correspondiente al cuarto trimestre se

realizará conjuntamente con la declaración de la liquidación definitiva anual establecido en los artículos 37 y 38 de la Ley de Actualización Tributaria. Para el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, el período de liquidación es mensual y pagan el impuesto por medio de retenciones que le efectúen quienes realicen el pago o acreditación en cuenta por la adquisición de bienes o servicios, artículo 45 y 46 de la Ley de Actualización Tributaria.”

En el mismo sentido, el auditor Pacheco Gutiérrez indica que el impuesto se liquidará y pagará aplicando el tipo impositivo a la renta imponible, dependiendo del régimen por el cual se haya optado.

4. ¿Cuál es la interpretación adecuada que debe dársele al artículo 17 de la Ley de actualización tributaria en relación con la presunción de renta imponible percibida por los profesionales en el ejercicio liberal de su profesión?

El abogado Tucux Quemé señala que: “El mencionado artículo tiene algunas premisas que deben cumplirse para que sea aplicado por la Superintendencia de Administración Tributaria: A) Profesional percibió renta pero no está inscrito, en este caso la Superintendencia por medio de información de terceros fue informada que el profesional percibió rentas y al verificar los registros no está inscrito. B) Profesional inscrito, pero no haya presentado declaraciones. En este caso también la Superintendencia al revisar en sus sistemas le aparece que el profesional no presentó declaraciones de impuestos, lo que conlleva además de una determinación de oficio, el pago de multas por la no presentación de las declaraciones. En el segundo, para el pago del impuesto, la Superintendencia de Administración Tributaria podrá aplicar la determinación de oficio de acuerdo a lo que establece el artículo 17 de la ley de actualización, por lo que aplicará la determinación de la renta imponible sobre base presunta, tomando en cuenta lo que establece el mencionado artículo (renta imponible mensual de Q.30,000.00 o de Q.15,000.00). En lo que respecta a lo detallado en la literal A), no aplicaría este artículo porque la Superintendencia de Administración Tributaria no determinaría la renta sobre base presunta, toda vez que ya fue informada del monto de los ingresos obtenidos, por lo que la determinación se realizaría sobre base cierta. No obstante lo anterior, toda

determinación que realice la Superintendencia de Administración Tributaria tiene prueba en contrario.”

Es destacable el orden con que expone el entrevistado los supuestos de hecho contenidos en la norma antes relacionada, así como las consecuencias que de los mismos se derivan. En este sentido, presenta los probables escenarios que contempla el artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria: por un lado, el principal supuesto que da lugar a la presunción legal, es el incumplimiento de los profesionales de inscribirse ante la Superintendencia de Administración Tributaria; y, el segundo, la efectiva inscripción pero omisión de prestar declaraciones de conformidad con la ley.

El abogado Gerardo Muñoz añade que: “La interpretación de toda norma jurídica debe hacerse de conformidad con la Constitución Política de la República de Guatemala y el artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial.”

Si bien esta respuesta es acertada en cuanto a que cita las normas del ordenamiento jurídico guatemalteco que preceptúan la manera en que se debe de llevar a cabo la operación de interpretación jurídica, resulta poco ilustrativa en relación con que no aclara los supuestos de hecho ni consecuencias de Derecho que se desprenden de dicho artículo, ni indica la forma en que deben entenderse a la luz del artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial.

La abogada Melanie de Paz, por su parte, afirma que: “En este caso es una interpretación gramatical taxativa, que se hace en relación a la norma, que de hecho, el espíritu de ese artículo obedece a la obligación que se quiere crear en los profesionales de inscribirse dentro de la Superintendencia de Administración Tributaria, y, en consecuencia, declarar, en caso contrario que una persona no lo haga, entonces se le está presumiendo esa renta, la interpretación es entender la historia de ese artículo y la razón del por cual fue necesario incorporarlo dentro del ordenamiento jurídico y es como una medida de presión y de castigo para aquellos que no hayan obedecido con inscribirse como profesionales ya dentro de la Superintendencia de Administración Tributaria.”

Esta última respuesta es mucho más clara, puesto que indica que dicho artículo debe interpretarse en forma gramatical atendiendo a la redacción textual que establece la Ley de Actualización Tributaria, en el sentido de no exagerar la presunción que la propia norma establece; para luego agregar, que también es necesario obedecer a las razones que dieron lugar a su promulgación, concretamente como mecanismo para disuadir a los profesionales liberales del incumplimiento de la obligación de inscribirse ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

El auditor Pacheco Gutiérrez afirma que: “Las rentas presuntas únicamente nacen a la vida jurídica tributaria al no estar inscrito como contribuyente o al no haber presentado la obligación formal relacionada con las declaración de impuestos.” De igual forma que el primer entrevistado, el referido auditor hace referencia a los dos supuestos que contempla el artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria, como motivos que permiten la aplicación de la presunción legal que está contemplada en dicha norma: un primer supuesto, consistente en la no inscripción en los registros de la Superintendencia de Administración Tributaria, lo que constituye un incumplimiento de carácter puramente formal; y, en el segundo supuesto, existe una falta de declaraciones que dependiendo el caso, puede implicar solamente un incumplimiento de carácter formal, o, inclusive uno material, puesto que no declarar en algunos casos dará lugar a no pagar el tributo (contrario a lo que afirma el entrevistado respecto a que la falta de declaraciones es siempre faltar a una obligación formal).

Por último, el auditor Mynor Vinicio es del criterio que: “La presunción de renta imponible a los profesionales en el ejercicio liberal de su profesión en el artículo 17 de la LAT es un monto establecido de treinta mil quetzales, esto derivado a que se presume que al ser profesional universitario sus ingresos tienden a incrementar y en el transcurso de tres años posteriores a su graduación se supondría que estos alcanzasen lo presumido por la ley, aun cuando la ley establece esta presunción el mismo artículo establece que si el monto consignado difiere de la renta presumida por la Administración Tributaria el contribuyente (profesional liberal) deberá presentar la documentación que respalde lo declarado. Considerando que la Administración Tributaria tiene la facultad de determinar

la renta imponible sobre base cierta (Artículo 108 Código Tributario) todo ello en base a la documentación presentada donde esta presunción será considerada salvo prueba en contrario, confirmando esta garantía el artículo 108 del Código Tributario que también estipula que contra esta determinación se admite prueba en contrario. Además cabe resaltar que una de las obligaciones tributarias es presentar declaración sin importar si ha surgido algún impuesto a pagar y la falta de presentación de la declaración es una de las causas por las que el artículo 17 presume este monto a los profesionales liberales que no presenten declaración.”

Esta última respuesta también sirve como aclaración respecto de los casos de procedencia de la presunción legal, pero sobre todo, expone los efectos jurídicos de la misma, que consistirán en asumir que el profesional devenga una cantidad en concepto de honorarios de treinta mil quetzales (siempre y cuando lleve más de tres años de ejercicio profesional). Por otra parte, el entrevistado añade que se trata de una presunción que admite prueba en contrario (de las denominadas *iuris tantum*), por lo que no existe indefensión para el profesional, ya que puede aportar la documentación y medios probatorios que fueren necesarios, a efecto de establecer que efectivamente no percibe la cantidad de rentas que la ley presume.

5. ¿Cuáles son los principales derechos que se le reconocen a los profesionales liberales como contribuyentes en el marco del procedimiento administrativo de determinación de la obligación tributaria en el caso del impuesto sobre la renta?

El abogado Tucux Quemé responde a dicha interrogante afirmando que: “Los principales derechos que todo contribuyente o en este caso el profesional liberal posee en el marco del procedimiento administrativo tributario, son: Derecho de defensa, Derecho al debido proceso.”

Por su parte, el abogado Gerardo Muñoz agrega que: “No existen derechos principales ni secundarios, todos son igual de importantes y deben incondicionalmente ser observados y respetados por las autoridades. Los derechos que posee el contribuyente son los que derivan de la Constitución Política de la República de Guatemala y otros

tratados/convenios internacionales en materia de derechos humanos dentro de los cuales encontramos: derecho de defensa, debido proceso, petición, presunción de inocencia, irretroactividad de la ley, tutela judicial efectiva, solvet et repet, etc. Asimismo deben observarse los derechos del contribuyente constituidos en el artículo 21 “A” del Código Tributario.”

La abogada Melanie de Paz es del criterio que: “Los derechos que se le reconocen a los profesionales liberales, son los mismos derechos que se les reconocen a los contribuyentes, que esos derechos van a ser diferentes dependiendo del régimen en el que yo haya decidido inscribirme, que esa es una decisión personal que yo junto con mi contador decidí en que régimen yo voy a estar, entonces bajo el marco del procedimiento administrativo tributario, son los mismos derechos que le corresponden a un contribuyente que no sea profesional.”

El auditor Pacheco Gutiérrez afirma que: “al profesional liberal como cualquier otro contribuyente tiene derechos y debemos hacer uso de todos los derechos establecidos en la ley.” Si bien esta respuesta no resulta del todo aclaratoria, el auditor Mynor Vicente es más descriptivo al señalar que los derechos de los contribuyentes tanto en el procedimiento administrativo como en la vía judicial los encontramos en el artículo 21A del Código Tributario y la Ley del Organismo Judicial como supletoria de las leyes, asimismo el artículo 185 del Código Tributario, los cuales son ratificados por los derechos constitucionales de derecho de defensa, debido proceso, derecho de petición, presunción de inocencia, publicidad del proceso, inviolabilidad de correspondencia, capacidad de pago, entre otros.

6. ¿Cuáles serían las principales estrategias de defensa tributaria en lo relativo a aportar prueba en contrario para desvanecer la presunción legal de la renta imponible que perciben los profesionales liberales?

En lo atinente a esta interrogante, resultan especialmente importantes las respuestas brindadas por los profesionales del Derecho. Así, el abogado Tucux Quemé respondió que: “Las principales estrategias de defensa en la aportación de prueba en contrario.

Para plantear una estrategia de defensa fiscal se debe tener el conocimiento completo de la forma de determinación efectuada por la Superintendencia de Administración Tributaria; posteriormente se debe decidir lo que le conviene al profesional liberal, si es plantear la defensa o efectuar el pago (por ser menor a la realidad). Si se decide plantear la defensa fiscal se tendría que presentar inicialmente las facturas emitidas durante los períodos por los cuales realicen la determinación de oficio, los costos y gastos dependiendo si el régimen al que está inscrito lo permite y en última instancia serían los estados de cuenta bancarios.”

Esta respuesta resulta acertada, por el hecho de que considera que la estrategia de defensa que se debe asumir será aquella acorde con lo que permite la propia ley: si el artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria contempla una presunción iuris tantum (es decir, que admite prueba en contrario), la estrategia deberá ir enfocada hacia la producción precisamente, de dichos elementos probatorios que desvanezcan los hechos que la ley considera cierto.

Por su parte, el abogado Gerardo Muñoz señala que: “No existe una “estrategia” infalible y única todo dependerá del caso concreto, sin embargo, considero que la principal estrategia de defensa es cumplir con las obligaciones tributarias, tener a disposición y de forma ordenada la documentación que respalde dicho cumplimiento. También estimo importante verificar que los nombramientos, requerimientos, notificaciones, etc. Se encuentran ajustados a la ley, otro punto que estimo relevante es establecer si no opera la prescripción.”

El entrevistado en cuestión, desde su perspectiva objetiva como asesor jurídico de la Administración Tributaria, ofrece una explicación bastante coherente con la realidad: muchas veces, lo más acertado es cumplir con las obligaciones tributarias, al menos, mantener orden en la documentación que acredita que se ha cumplido a cabalidad con el pago de los tributos. Ello está muy relacionado con la producción de prueba en contrario que señaló el abogado Tucux, puesto que dicha prueba será esencialmente la documentación fehaciente en que consten las rentas percibidas por el profesional. Por

último, también es interesante el hecho de que resalte que también debe velarse por la correcta sustanciación del procedimiento, es decir, que se practiquen adecuadamente las notificaciones, requerimientos, etc., puesto que irregularidades de esta naturaleza conllevan la nulidad de las actuaciones. En lo que respecta a la prescripción, es también oportuna su mención, toda vez que con total certeza puede aseverarse que el hecho de que la Administración Tributaria reclame el pago de tributos fuera de tiempo, dará lugar a la extinción de la obligación tributaria en favor del contribuyente.

La abogada Melanie de Paz respondió que: “En mi opinión serían estrategias, que obedecen a pruebas netamente documentales que van a depender de cada caso en concreto. Supongamos que es un profesional que no se inscribió porque incluso ni siquiera estaba colegiado, y no se había juramentado en el caso de un abogado, yo podría acreditar por medio del Colegio hasta qué momento esa persona, efectivamente, realizó sus procedimientos ante la Corte y ante el Colegio y que, previo a eso, no tenía ni siquiera ni sello, ni la facultad para poder realizar documentos, podría ser un caso. Otro caso, es que se van a estudiar al extranjero y tampoco se inscriben, entonces acreditar con los cursos en donde estuvo, que estaba estudiando y pues mientras tanto no le interesaba inscribirse como contribuyente, que estaba buscando trabajo o que estaba estudiando, no necesariamente en el extranjero, sino estuvo buscando alguna asesoría, y pues mientras tanto él buscaba estar en una relación de dependencia y en consecuencia, no tenía la obligación de facturar y entonces por eso no se había inscrito como contribuyente. Se me ocurre que eso es una prueba netamente documental que va a depender de cada caso en concreto. Asimismo, aunque ya está suspendido el tema de obtener las cuentas bancarias por medio del artículo treinta C) del Código Tributario, no significa que eso no se pueda aportar como prueba documental.”

Resulta particularmente interesante la respuesta de la abogada en mención, ya que plantea algunos casos prácticos que pudieran originarse en relación con la presunción contenida en el artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria. En este sentido, es importante destacar que la entrevistada es conteste con los demás sujetos de la investigación, en cuanto a que afirma que las estrategias dependen de los casos

concretos en que se suscita la controversia con la Administración Tributaria. En todo caso, llega a la misma conclusión que el abogado Tucux Quemé, en cuanto a que la estrategia de defensa siempre dependerá de la posibilidad de aportar prueba en contrario para desvanecer la presunción legal, concretamente, destaca el papel que tiene la prueba documental en este tipo de procedimientos administrativos-tributarios.

El auditor Pacheco Gutiérrez en relación con las estrategias de defensa refiere que: “Existen varias pero una de las principales lo constituyen sus declaraciones de impuestos, facturas, entre otras.” Es decir, que también destaca a la prueba documental como principal fuente para desvanecer la presunción que contempla el artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria. Por esta razón, puede afirmarse que guarda concordancia con lo que manifiestan los otros entrevistados.

Finalmente, el auditor Mynor Vicente establece que: “La mejor defensa que puede presentar el profesional liberal sobre la determinación de la presunción de la renta establecida en el artículo 17 es la carga de la prueba en base al artículo 126 del Código Procesal Civil y Mercantil “Quien pretende algo a de probar los hechos constitutivos de su pretensión; quien contradice la pretensión del adversario ha de probar los hechos extintivos...” ello aunado a los principios tributarios constitucionales y derechos de los contribuyentes mencionados anteriormente, ya que nos permite en el proceso administrativo presentar pruebas. La valoración de la prueba es fundamental en el proceso ya que sin ella los jueces no podrán sustentar su decisión ya que el artículo 127 del Código Procesal Civil y Mercantil establece que “Los tribunales, salvo texto de ley en contrario, apreciarán el mérito de las pruebas de acuerdo con las reglas de la sana crítica. En el ámbito tributario los medios de prueba pueden ser: Dictamen de Experto, Documentos y Medios Científicos de Prueba de los listados en el artículo 128 del Código Procesal Civil y Mercantil; entre los medios documentales podemos tener las facturas sobre las cuales podemos probar al determinar la renta imponible que difiere de la presunción de la ley sobre treinta mil quetzales, caso contrario sería violatorio a la capacidad de pago en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.”

Aquí nuevamente se destaca el papel de la prueba documental como principal fuente de información capaz de desvirtuar las presunciones legales contenidas en el artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria, en lo que respecta a los ingresos que percibe el profesional liberal que no se ha inscrito en la Administración Tributaria, o que omitiere presentar sus declaraciones aún y cuando se encuentre inscrito.

7. ¿Considera que la regulación legal actual del artículo 17 de la Ley de actualización tributaria condiciona la posibilidad que tienen los profesionales liberales de ejercer su defensa dentro del procedimiento administrativo? Si o No ¿Por qué?

El abogado Tucux Quemé responde que: “Considero que no, toda vez que al mencionar que se una determinación de oficio sobre base presunta, procede la prueba en contrario, a través de la cual se puede demostrar que la determinación efectuada por la Superintendencia de Administración Tributaria es errónea y por lo tanto desvanecer la presunción realizada.”

En la misma línea de pensamiento, el abogado Gerardo Muñoz señala que: “Considero que no, ya que el artículo 17 establece una presunción iuris tantum, es decir, sujeta a prueba, dicho aspecto es fundamental ya que permite al contribuyente ejercitar su derecho de defensa para desvirtuar la presunción de la renta.”

La abogada Melanie de Paz añade que: “No, partamos desde el punto en que nadie puede alegar ignorancia o desuso ante la ley y sobre todo si es un profesional, debe de conocer sus obligaciones tributarias y en consecuencia inscribirse, si no lo hace pues sí, debería de aportar y debería de tener la prueba, de la razón del porqué, pues no se inscribió, y creo que con el tema de las cuentas bancarias fácilmente se puede desvanecer cualquier prueba en contrario dentro de un procedimiento administrativo.”

El auditor Pacheco Gutiérrez, en el mismo sentido, indica que: “No, porque puede y tiene derecho a presentar todos los medios de prueba para desvanecer la renta presunta, por otro lado, la ley permite diferentes medios de defensa que el profesional puede hacer uso.”

Por su parte, el auditor Mynor Vicente responde que: “Considero que la regulación legal actual no condiciona la posibilidad de la defensa del profesional en el procedimiento administrativo ya que con la reforma al primer párrafo por el decreto 19-2013 el 21-12-2013 al modificar el texto que decía “se presume de derecho que obtiene por el ejercicio liberal de su profesión una renta imponible de treinta mil quetzales mensuales” por “se presume salvo prueba en contrario, que obtiene por el ejercicio liberal de su profesión una renta imponible de treinta mil quetzales mensuales” garantiza principios constitucionales como el derecho de defensa y presunción de inocencia además la legalidad administrativa y el derecho de petición al presentar prueba en contrario dando auge al principio de legalidad, a lo que anteriormente a la reforma se restringía la posibilidad de defensa del profesional liberal existiendo vicio sustancial al violentar garantías constitucionales a lo cual la nulidad es procedente en cualquier estado en que se encuentre el proceso administrativo, Artículo 160 Código Tributario.”

8. ¿En qué aspectos puede mejorarse la regulación legal de la determinación de la renta imponible en el caso de los profesionales en el ejercicio liberal de su profesión?

El abogado Tucux Quemé responde que: “La determinación de la renta imponible para los profesionales liberales, no tiene distinción en cuanto a los otros contribuyentes, toda vez que la renta imponible debe determinarse de acuerdo a los regímenes a los cuales se inscriba el profesional, toda vez que si quiere una forma sencilla de determinación debe inscribirse en el régimen opcional simplificado de lo contrario, si desea que la Administración Tributaria le reconozca los costos y gastos inherentes a su profesión debe afiliarse al régimen de utilidades de actividades lucrativas.”

Esta respuesta reitera lo ya afirmado en relación con que la renta imponible y su determinación dependerán del régimen en el que se encuentre inscrito el profesional liberal, quien generalmente optará por el régimen opcional simplificado derivado de su sencillez. Sin embargo, ello no aporta información suficiente en relación con lo que puede mejorarse en la regulación relativa a la determinación de la renta imponible de los profesionales en el ejercicio liberal de su profesión.

Por otro lado, el abogado Gerardo Muñoz indicó que: “Considero que la mejor forma de mejorar la regulación legal es a través de normas de redacción sencilla y clara que atiendan el principio de razonabilidad, y de que existe un deber y derecho de contribuir según la Constitución Política de la República de Guatemala.”

Esta respuesta, si bien breve y concisa, encierra aspectos muy importantes que es necesario tener en consideración, dado su interés para la presente investigación. En primer lugar, el entrevistado hace referencia a que las normas deben ser de redacción sencilla y clara, lo cual resulta una exigencia muy justificada en materia tributaria: los destinatarios finales de dichas normas terminan siendo los propios ciudadanos (contribuyentes), quienes en muchas ocasiones no tienen conocimientos especiales en materia contable o financiera, y terminan percibiendo a las leyes y reglamentos en materia tributaria, como oscuros, confusos y especialmente problemáticos.

Por otra parte, atender al principio de razonabilidad es también una exigencia propia del Estado constitucional de Derecho para los legisladores y autoridades administrativas. Las normas en materia tributaria evidentemente deben guardar proporción con los fines que se propongan alcanzar, y evitar en todo caso la arbitrariedad, pilares en torno a los cuales se estructura el principio de razonabilidad. En todo caso, la razonabilidad también implica la prudencia en las cargas que se imponen a los contribuyentes, respetando siempre su capacidad de pago y evitando su empobrecimiento a costa del enriquecimiento de las arcas públicas. Así, las leyes deben ser razonables y dicho principio constituirá un parámetro importantísimo al momento de evaluar si una presunción como la contenida en el artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria es justa y adecuada a los fines que persigue alcanzar.

Por último, el entrevistado hace referencia a que las leyes deben también guardar coherencia con el texto constitucional, especialmente con el deber que todos los habitantes de Guatemala tienen, de contribuir con los gastos públicos. En este sentido, se debe permitir y facilitar que todas las personas adquieran una consciencia firme acerca de su responsabilidad en lo que respecta al financiamiento de los intereses públicos.

Asimismo, la abogada Melanie de Paz refirió que: “No creo que haya algún problema para la determinación de la renta imponible, puesto que como platicábamos la renta imponible, va a depender del régimen bajo el cual yo voy a decidir estar y eso es facultativo, a mí la Superintendencia de Administración Tributaria no me obliga a estar en un régimen específico a menos que yo esté dentro de una actividad específica, entiéndase una actividad lucrativa o una actividad de relación de dependencia en donde estaría netamente como una renta de trabajo, entonces esta pregunta creo que es bastante abierta en relación a eso, porque pues hay varios escenarios en los que un profesional podría estar.”

Aquí vuelve a apreciarse el hecho de que la opción por alguno de los regímenes de gestión del impuesto sobre la renta por actividades lucrativas, es decisión del contribuyente, quien libremente escoge la forma en que tributará. En este sentido, no se hace relación expresa a los aspectos de la regulación actual que podrían mejorar.

El auditor Pacheco Gutiérrez afirma que: “Para el caso de renta presunta, ajustar o disminuir la renta imponible de acuerdo al contexto económico de oferta y demanda profesional. Sin embargo, la determinación de la renta imponible sobre una renta presunta no es muy frecuente.”

Resulta sobremanera interesante el aporte del auditor en mención, ya que realmente la presunción legal contenida en el artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria, actualmente solo se reduce para el caso de los profesionales que llevan menos de tres años de haber obtenido su título profesional, por lo que no existe una gradación que obedezca a otros aspectos tales como el contexto económico, y la oferta y demanda que para cada profesión existe: no serán los mismos ingresos que caben presumir aquellos que percibe un médico que los que recibe un fisioterapeuta; o los que devenga un abogado en una ciudad, que en otro tipo de contextos más alejados de los núcleos urbanos desarrollados. De cualquier forma, ello quizá resultaría muy complejo de valorar para los legisladores, y daría lugar a disputas de muy variada índole, por lo que cabría pensar que terminaría siendo contraproducente. Sin embargo, el deber de ser

proporcional, inclusive en este tipo de presunciones, es algo que resulta innegable, ya que se desprende del propio artículo 243 constitucional.

Finalmente, el auditor Mynor Vicente señala que: “Mejorar la regulación legal en la determinación de la renta imponible de los profesionales, es uno de los más grandes retos tanto para la Administración Tributaria como para el Congreso de la Republica ya que aun creando el decreto 37-2016 la prestación de servicios es una de las actividades con mayor evasión fiscal dado a la dificultad de determinar y comprobar la prestación de un servicio y debido a que la mayor parte de actividades de un profesional liberal es la prestación de servicios podemos evidenciar que la mayor parte de ellos no declaran, dando una determinación de la renta imponible fraudulenta exceptuando probablemente a un grupo de profesionales recién graduados quienes sus ingresos no son sumamente altos, una de las mejoras legales para el fortaleciendo a la recaudación y la determinación de la renta imponible sobre base cierta, consistiría que esta fuese determinada con base en extractos bancarios y estas hubiesen sido contenidos en el decreto 37-2016 como parte del levantamiento del secreto bancario y aplicado como en otros países, pero aún es muy prematuro pensar en un cambio de estos en Guatemala, donde el levantamiento del secreto bancario se encuentra suspendido por la Corte de Constitucionalidad y la legislación aun es deficiente.”

Es posible afirmar que: “A través del reconocimiento de este derecho se garantiza que las partes de un proceso estén en condiciones, en todo momento, para defender sus respectivas posiciones procesales.”⁵⁷

En el caso de los procedimientos administrativos, a nivel general es posible establecer que la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 12, y la Ley de lo contencioso administrativo en su artículo 2, reconocen el derecho fundamental que asiste al administrado de defenderse dentro de cualquier procedimiento administrativo. Evidentemente, los procedimientos administrativos tributarios no constituyen excepción, y en los mismos también existe igual garantía de defensa para los contribuyentes.

⁵⁷ Martí Mingarro, Luis. Crisis del derecho de defensa, Barcelona, Editorial Marcial Pons, 2010, pág. 21.

En lo atinente a los profesionales liberales sujetos a procedimiento administrativo para la determinación de su renta imponible, en caso del impuesto sobre la renta, es posible establecer que si bien existen presunciones legales en contrario frente a la falta de inscripción ante la Administración Tributaria, ello no obsta para poder defenderse. Lo anterior se analizará seguidamente a través de las respuestas aportadas por los sujetos de la investigación.

6.2 Análisis y discusión de resultados

En general, puede afirmarse que existe consenso en los entrevistados en cuanto a los siguientes aspectos: primero, en relación con que los profesionales liberales son contribuyentes que deben cumplir con el pago de tributos; segundo, que las normas tributarias imponen a los profesionales, como contribuyentes que son, el deber, no solo de pagar el impuesto (que sería la obligación sustantiva o material), sino también a facilitar la actuación de la Administración Tributaria, por medio del cumplimiento de deberes formales (tales como la inscripción en el Registro Tributario Unificado, o la emisión de facturas). Por último, también hay acuerdo entre los sujetos de la investigación, respecto a que el régimen de tributación al que se inscriba cada contribuyente, repercutirá en los deberes que deba de cumplir en materia tributaria.

Por este motivo, se determina que los profesionales en el ejercicio liberal su profesión, al participar directamente en el mercado de la prestación de servicios, están obligados a tributar. El tiempo y la forma de pago de los tributos será consecuencia de la naturaleza del tributo de que se trate, y del régimen de recaudación a que estén sujetos los profesionales. Por otra parte, las obligaciones formales inherentes a dichos tributos, deberán ser cumplidas en la forma establecida en la ley.

En general, puede afirmarse que existe consenso en los entrevistados en cuanto a los siguientes aspectos: primero, en relación con que los profesionales liberales son contribuyentes que deben cumplir con el pago de tributos; segundo, que las normas tributarias imponen a los profesionales, como contribuyentes que son, el deber, no solo de pagar el impuesto (que sería la obligación sustantiva o material), sino también a

facilitar la actuación de la Administración Tributaria, por medio del cumplimiento de deberes formales (tales como la inscripción en el Registro Tributario Unificado, o la emisión de facturas). Por último, también hay acuerdo entre los sujetos de la investigación, respecto a que el régimen de tributación al que se inscriba cada contribuyente, repercutirá en los deberes que deba de cumplir en materia tributaria.

Por este motivo, se determina que los profesionales en el ejercicio liberal su profesión, al participar directamente en el mercado de la prestación de servicios, están obligados a tributar. El tiempo y la forma de pago de los tributos será consecuencia de la naturaleza del tributo de que se trate, y del régimen de recaudación a que estén sujetos los profesionales. Por otra parte, las obligaciones formales inherentes a dichos tributos, deberán ser cumplidas en la forma establecida en la ley.

Lo sustancial acá, es el hecho de que la liquidación y pago del impuesto dependerán del régimen por el que haya optado el contribuyente, ya que el período impositivo en el régimen sobre utilidades es anual sujeto a pagos trimestrales, mientras que en el opcional simplificado es mensual con la posibilidad de pagarse directamente o mediante retenciones.

Según las afirmaciones de los sujetos de la investigación, es posible determinar que a nivel general existe un conjunto de derechos que la Constitución Política de la República de Guatemala y demás leyes le reconocen a todos los contribuyentes, dentro de los cuales se encuentran, indudablemente, los profesionales liberales. Por este motivo, tal y como respondieron los entrevistados, el derecho de defensa, el debido proceso, la presunción de inocencia, entre otros, deben ser garantizados en todo momento a los profesionales liberales en los procedimientos administrativos tributarios que se instruyan en su contra. En el caso del 17 de la Ley de Actualización Tributaria, al contener una presunción iuris tantum debe tratar de conciliarse esta situación, con la necesidad de considerar inocente a toda persona frente a cualquier responsabilidad que se le atribuya, tal y como preceptúa el artículo 14 constitucional.

Lo fundamental es entonces, establecer que los derechos que tiene todo contribuyente y que se han estudiado detenidamente en el transcurso de la presente investigación, asisten también a los profesionales liberales en el marco del procedimiento administrativo de determinación de la obligación tributaria iniciado con base en renta presunta o renta cierta, en aquellos casos en que el profesional no estuviere inscrito en la Superintendencia de Administración Tributaria, o, que estándolo, omita presentar sus declaraciones en la forma y tiempo establecidos en la ley.

En suma, puede establecerse que ninguno de los entrevistados aprecia una limitación o condicionante al ejercicio del derecho de defensa dentro del procedimiento administrativo de determinación de la obligación tributaria, puesto que en caso el contribuyente (profesional liberal) sea objeto de la presunción legal de percepción de rentas, tiene la posibilidad de probar en contrario, para los efectos de evitar que se tome una decisión contraria a sus intereses, sin tener la posibilidad efectiva de oponerse a la misma. Así, si bien se trata de una presunción que la propia ley prevé con el objeto de permitir la labor de la Administración Tributaria, ello no condiciona la posibilidad efectiva de desvanecerla aportando los medios de prueba que fueren pertinentes para los efectos de asegurar que el contribuyente no quedará en estado de indefensión frente a los intereses tributarios del Estado.

Por esta razón, es oportuno señalar que las respuestas de los entrevistados son acertadas, ya que una presunción legal no es, por el solo hecho de existir, contraria al derecho de defensa, siempre y cuando se permita desvanecerla con los medios probatorios pertinentes dentro del procedimiento administrativo que se instruya para el efecto.

Según ha sido analizado con anterioridad, la posibilidad de aportar prueba en contrario constituye el núcleo esencial de la defensa del contribuyente dentro del procedimiento administrativo para la determinación de renta imponible sobre base presunta, para el caso de profesionales liberales no inscritos ante la Administración Tributaria. Por este preciso motivo, el análisis de los medios de prueba que se admiten en materia tributaria dentro

de este tipo de procedimientos administrativos, ocupa una parte sumamente importante dentro de la presente investigación.

En el caso del procedimiento administrativo, si bien no existe juicio iniciado, la prueba cumple la misma función de acreditar las aseveraciones que el administrado realiza ante la Administración Pública con el objeto de ejercer su defensa frente a aquellas decisiones que pudieran afectarle en su esfera jurídica.

El Código Tributario no prevé con taxatividad una enumeración precisa de los medios probatorios que pueden aportarse dentro del procedimiento administrativo de determinación de las obligaciones tributarias, razón por la cual es importante realizar algunas aclaraciones. Primeramente, conviene afirmar que el artículo 142 del Código Tributario establece que dentro del procedimiento administrativo podrán aportarse cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho. Tomando en cuenta la supletoriedad que el propio Código Tributario prevé en cuanto a integrar sus disposiciones con las del Código Procesal Civil y Mercantil, puede establecerse que estos medios de prueba admitidos en Derecho, serán los previstos en el artículo 128 del Código Procesal Civil y Mercantil.

En este orden de ideas, el artículo 128 anteriormente relacionado, indica que: “Son medios de prueba: 1o. declaración de las partes; 2o. Declaración de testigos; 3o. Dictamen de expertos; 4o. Reconocimiento judicial; 5o. Documentos; 6o. Medios científicos de prueba; y 7o. Presunciones.”

Los medios probatorios anteriormente relacionados, pueden aportarse sin limitación dentro de los procedimientos administrativos tributarios. Es evidente que esta afirmación debe ser matizada a efecto de aclarar su contenido. Los medios de prueba como el reconocimiento judicial, pueden aportarse pero en sede administrativa no interviene ningún juez, sino la autoridad de la Administración Tributaria encargada de la resolución del procedimiento. Por otra parte, la declaración de la persona interesada en el procedimiento (es decir, el contribuyente o responsable), no resultará admisible bajo las

mismas formalidades que ante los órganos jurisdiccionales, puesto que en este tipo de procedimientos administrativos no existe una persona haciendo valer pretensiones en contra de otra, sino únicamente el contribuyente sujeto a la decisión de la Administración Tributaria en lo atinente a la recaudación fiscal. Por lo demás, es posible aseverar que cualquier medio probatorio de los previstos en el artículo 128 del Código Procesal Civil y Mercantil es susceptible de ser aportado en esta clase de asuntos.

Si bien es cierto que generalmente se admite que los documentos constituyen la prueba idónea y privilegiada en este tipo de asuntos, cabe afirmar que aún y cuando los medios documentales aporten un alto grado de certeza, por su relación estrecha con la actividad contable de los contribuyentes, ello no obsta para aportar cualquiera de los medios de prueba a los que antes se hizo referencia.

Ahora bien, luego de haber analizado las respuestas aportadas por los sujetos de la investigación a las preguntas que les fueron formuladas con anterioridad, y tras haber realizado las consideraciones legales y doctrinarias pertinentes, resulta oportuno responder a la pregunta de investigación que se trazó para el presente trabajo de tesis, que precisamente se refiere a la posibilidad de aportar prueba en contrario dentro del procedimiento de determinación de la obligación tributaria en el caso del impuesto sobre la renta de los profesionales liberales no inscritos en la Administración Tributaria. En este sentido, la pregunta de la investigación consiste en: ¿Cuál es la estrategia de defensa tributaria más óptima en materia de prueba en contrario, que el contribuyente profesional liberal puede utilizar en el marco del procedimiento de determinación de oficio de renta imponible sobre base cierta o presunta, de la obligación jurídico tributaria?

De la respuesta a dicha pregunta de investigación, dependerá la consecución del objetivo general planteado. En tal virtud, a través de las fuentes de información bibliográfica, normativa y electrónica que fueron consultadas, así como por medio de las respuestas brindadas por los sujetos de la investigación, pudo establecerse que el procedimiento administrativo para la determinación de la obligación tributaria, contempla garantías suficientes para asegurar el adecuado ejercicio del derecho de defensa que asiste a los

contribuyentes. En el caso de los profesionales liberales y la presunción contenida en el artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria, pueden desvirtuar la misma puesto que se trata de una presunción iuris tantum, es decir, que con los medios probatorios admitidos en Derecho, y sobre todo, a través de prueba documental (misma que goza de una posición preponderante en esta materia, sobre todo aquella atinente a informaciones contables, sin implicar un carácter excluyente de los restantes medios probatorios), será posible modificar la cantidad de ingresos que en concepto de rentas gravadas presume la ley, de manera que la determinación del impuesto se haga de la forma más justa posible.

En aras de asegurar el efectivo ejercicio del derecho de defensa, será posible para el contribuyente profesional liberal, formular una estrategia para desvanecer la presunción que opera en su contra: dicha estrategia no puede ser determinada de manera general y anticipada, puesto que variará dependiendo las circunstancias concretas en que se suscite cada caso. Sin embargo, es importante establecer que una adecuada defensa tributaria deberá contar con fundamentos sólidos respaldados principalmente con prueba documental (aunque bien pueden aportarse otros medios probatorios de los contemplados en el artículo 128 del Código Procesal Civil y Mercantil), y, más allá de ello, no impedirá que el contribuyente termine cancelando el impuesto que legalmente grava su actividad. Por esta razón, el cumplimiento ordenado y correcto de los deberes (formales y materiales) en materia tributaria, es la mejor forma de evitar una determinación realizada sobre base presunta. Por otra parte, velar porque el procedimiento se sustancie conforme a la ley, y también porque la obligación tributaria no haya prescrito, serán formas válidas también, de defenderse frente a los intereses de la Administración Tributaria.

Más allá de lo anterior, no existen fórmulas preestablecidas de defensa dentro del procedimiento administrativo-tributario: se puede aportar todo tipo de prueba para desvanecer la presunción iuris tantum, es decir, aquellas que supletoriamente contempla el artículo 128 del Código Procesal Civil y Mercantil. Sin embargo, la prueba documental constituye el respaldo más sólido para desvirtuar aquello que la ley considera que

perciben los profesionales en concepto de rentas gravadas. Ello es así, puesto que las actividades económicas que originan tributos siempre deberían constar en documentos escritos tales como facturas o libros de contabilidad, y su incumplimiento de cualquier forma implica responsabilidad para el contribuyente.

Por otra parte, también es preciso afirmar que el artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria, con todo y sus fines de mejorar la recaudación tributaria presionando a los profesionales liberales a tributar, tiene deficiencias que en un futuro es posible superar: primeramente, porque su redacción podría ser más sencilla y clara; y, en segundo lugar, porque no presume proporcionalmente los ingresos que puede percibir un profesional liberal objetivamente, y solamente coloca en forma ciega una cantidad alta de ingresos que difícilmente llega a devengar alguien dentro de un mercado tan competitivo como es actualmente el de los servicios profesionales.

En todo caso, y volviendo en materia, lo fundamental es determinar que presunciones como las contempladas en el artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria, no implican por sí mismas una lesión al derecho de defensa, y que los contribuyentes profesionales liberales no ven afectada la posibilidad efectiva de oponerse a la actuación de la autoridad administrativa dentro de este tipo de eventualidades, por el contrario, cuando se inicia el procedimiento comienza con mayor fuerza la tutela de sus derechos. No obstante, los resultados del procedimiento administrativo dependerán en gran medida de la capacidad del contribuyente para plantear una defensa sólida y con probidad, integridad y de buena fe, ya que así se evitará el gasto innecesario de recursos financieros y humanos a la Administración, en aquellos casos en que la controversia pueda resolverse de manera célere y sencilla al contribuir el administrado con la autoridad. Por último, siempre que se cuente con la posibilidad de cancelar el adeudo tributario y exista obligación legal de hacerlo así, deberá cancelarse la suma que se debe en concepto de tributo, puesto que todos los habitantes de la República tienen la obligación de contribuir, en la medida de sus posibilidades, con los gastos públicos.

Finalmente, puede afirmarse que la tributación de los profesionales liberales constituye una problemática compleja desde muchos puntos de vista, pero que en todo caso, debe responder tanto a las necesidades públicas de contar con recursos para el funcionamiento del aparato estatal, como de la capacidad que tienen los mismos para pagar los tributos. Asimismo, resulta fundamental el fortalecimiento de la función de la Administración Tributaria para mejorar la recaudación dentro de este ámbito; así como la concientización de los profesionales acerca de la necesidad de cumplir con sus deberes tributarios materiales y formales, de conformidad con las leyes.

CONCLUSIONES

1. Los profesionales liberales llevan a cabo actividades económicas de prestación de servicios sin relación de dependencia, por lo que puede afirmarse que compiten de manera directa en el mercado de la prestación de servicios. Por este preciso motivo, al recibir remuneraciones económicas por la ejecución de su actividad profesional, están afectos al pago de tributos de conformidad con el ordenamiento jurídico guatemalteco. Los deberes que se desprenden de las normas tributarias son formales y materiales: en el caso de los primeros, afectan a los profesionales liberales puesto que como contribuyentes deben inscribirse ante la Administración Tributaria y llevar la documentación relativa a sus operaciones afectas; y en cuanto a los deberes materiales o sustanciales, los principales tributos que gravan a los profesionales son el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto sobre la Renta.
2. El artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria contempla una presunción iuris tantum (es decir, que admite prueba en contrario) que consiste en considerar que todo profesional liberal que no esté inscrito ante la Administración Tributaria, o que estándolo no presente sus declaraciones conforme lo exige la ley, devenga una renta imponible mensual de treinta mil quetzales. Dicha norma constituye un mecanismo de presión para obligar a los profesionales liberales a cumplir con sus obligaciones tributarias materiales y formales; así como de dotar de facultades a la autoridad administrativa para que, frente a eventuales incumplimientos, pueda determinar con prontitud la obligación tributaria a que está afecto el contribuyente.
3. Los profesionales liberales, aun y cuando sean objeto de la presunción legal contenida en el artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria, gozan de derecho a formular su defensa dentro del procedimiento administrativo de determinación de la obligación tributaria: al permitírseles ampliamente aportar prueba para desvanecer la presunción legal que opera en su contra, es posible determinar que el texto legal no pretende bajo ninguna circunstancia, limitarles su derecho de defensa y al debido proceso en sede administrativa. Es oportuno asimismo añadir, que para probar en contrario frente a la

presunción legal antes relacionada, se pueden ofrecer todos los medios de prueba admitidos en Derecho, según lo preceptúa el propio artículo 142 A del Código Tributario. Al no contemplarse en el precitado artículo una enumeración taxativa de dichos medios probatorios, e integrándolos con la normativa prevista en el artículo 128 del Código Procesal Civil y Mercantil (lo cual resulta posible puesto que el mismo Código Tributario en su artículo 185 determina la aplicación supletoria de este cuerpo normativo), se establece que podrán aportarse como pruebas en contrario de la presunción iuris tantum objeto de la presente investigación, además de la prueba documental, los dictámenes de expertos, reconocimientos por parte de la autoridad administrativa, medios científicos, e, inclusive, la declaración de testigos o de las partes involucradas.

4. Dentro del procedimiento administrativo de determinación de la obligación tributaria, el contribuyente profesional liberal goza de la posibilidad de formular una estrategia de defensa para desvanecer la presunción que opera en su contra: dicha estrategia no puede ser determinada de manera general y anticipada, puesto que variará dependiendo las circunstancias en que se suscite cada caso. Sin embargo, una adecuada defensa tributaria deberá contar con respaldo en prueba documental, y, más allá de ello, no impedirá que el contribuyente cancele el impuesto que legalmente grava su actividad. Por esta razón, el cumplimiento ordenado y correcto de los deberes (formales y materiales) en materia tributaria, es la mejor forma de evitar una determinación realizada sobre base presunta. Por otra parte, velar porque el procedimiento se sustancie conforme a la ley, y también porque la obligación tributaria no haya prescrito, serán formas válidas también, de defenderse frente a los intereses de la Administración Tributaria. Asimismo, la actuación dentro del procedimiento administrativo debe ser íntegra, proba y de buena fe, facilitando siempre la actuación de la autoridad encargada de la recaudación tributaria.

5. Si bien la Ley del Organismo Judicial en su artículo 3 determina que nadie puede alegar ignorancia de la ley para evitar dar cumplimiento a sus obligaciones jurídicas, la realidad es que en materia de tributación existe un desconocimiento generalizado por parte de la población (incluyendo a los profesionales liberales), así como una escasa consciencia de la necesidad de tributar, y una percepción generalizada de las dificultades que tiene la Administración Tributaria para fiscalizar y determinar correctamente el importe tributario que grava la actividad de cada persona (sobre todo, en lo que respecta al mercado de la prestación de servicios). Por ello, es evidente que existe la necesidad de concientizar y capacitar a los profesionales liberales para hacerlos plenamente conocedores de las obligaciones (materiales y formales) que en materia tributaria recaen sobre sus personas, de manera que puedan evitarse procedimientos administrativos que tengan por objeto determinar sus obligaciones tributarias con base en rentas presuntas de conformidad con el artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria.

RECOMENDACIONES

1. El Estado de Guatemala debe de adoptar las medidas necesarias a efecto de evaluar seriamente la efectividad y conveniencia de las disposiciones contenidas en el artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República, puesto que a pesar de sus fines bienintencionados que pretende alcanzar, tal como mejorar la recaudación del impuesto sobre la renta, tiene deficiencias que en un futuro deben ser superadas: principalmente, porque no presume proporcionalmente los ingresos que puede percibir un profesional liberal objetivamente, y solamente coloca en forma ciega una cantidad alta de ingresos que difícilmente llega a devengar alguien dentro de un mercado tan competitivo como es actualmente el de los servicios profesionales. Asimismo, la ley se preocupa únicamente por establecer una presunción negativa como sanción a quien incumple su deber de inscripción o declaración, ante la Administración Tributaria; y no prevé incentivos para aquellos profesionales que si tributan adecuadamente. Por último, la ley no coloca obligaciones a cargo de la autoridad administrativa, relativas a la formación y capacitación de los profesionales liberales en lo atinente al cumplimiento de sus deberes tributarios.
2. El Estado de Guatemala debe adoptar las medidas legislativas y administrativas pertinentes para fortalecer el funcionamiento de la Superintendencia de Administración Tributaria, a efecto de dotarla de los recursos humanos y financieros suficientes para fiscalizar adecuadamente la actividad de prestación de servicios que realizan los profesionales liberales, de manera que se cree consciencia en los mismos respecto a las consecuencias negativas que conlleva el incumplimiento de sus deberes tributarios, de tal suerte que se pueda disminuir los índices de evasión fiscal existentes en este tipo de actividad económica.

3. La Superintendencia de Administración Tributaria debe adoptar los mecanismos idóneos para que su función no se enfoque únicamente en imponer sanciones negativas a los profesionales liberales que incumplen sus obligaciones tributarias, sino también en capacitar y crear consciencia en esta clase de contribuyentes, respecto a la necesidad de contribuir con las cargas públicas, como deber que corresponde a todos los guatemaltecos y que se origina en las disposiciones del artículo 135 literal d) de la Constitución Política de la República de Guatemala.

4. Las universidades que funcionan legalmente en la República de Guatemala, deben también coadyuvar con la formación de consciencia tributaria por medio de la capacitación de los profesionales liberales en sus aulas, de tal suerte que al momento de egresar de dichas casas de estudios superiores, tengan un conocimiento sólido respecto a los deberes básicos y generales que en materia tributaria deben cumplirse en aquellos casos en los que opte por prestar servicios profesionales de manera liberal, es decir, sin relación de dependencia.

5. Las facultades de ciencias jurídicas y sociales de las universidades del país, así como el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, deben velar por la capacitación constante y la implementación de cursos relativos a la adecuada formulación de estrategias de defensa en materia fiscal o tributaria, de manera que se dote a los abogados de conocimientos amplios en lo atinente a poder litigar en este ámbito de buena fe, sin entorpecer la labor de la Administración Tributaria, pero velando siempre porque los derechos de los contribuyentes sean respetados a cabalidad, así como conociendo el desenvolvimiento de los medios probatorios en esta materia, en la que resulta tan sustancial aportar prueba para desvanecer las presunciones que la propia ley prevé.

REFERENCIAS

Bibliográficas:

- Aguilar Guerra, Vladimir. Derecho de obligaciones, 3ª. Edición, Guatemala, Serviprensa S.A., 2006.
- Aguirre Godoy, Mario. Derecho procesal civil de Guatemala, Tomo I, Guatemala, Centro Editorial Vile, 2007.
- Albi, Emilio y otros, Teoría de la Hacienda Pública, España, Editorial Ariel, S.A, 1992.
- Béjar Rivera, Luis José. Fundamentos de derecho administrativo, objeto, historia, fuentes y principios, México, Tirant Lo Blanch, 2012.
- Bejarano Sánchez, Manuel. Obligaciones civiles, 5ta. Edición, México, Oxford UniversityPress, 1999.
- Calderón M, Hugo Haroldo. Teoría General del Derecho Administrativo, Tomo I, Guatemala, MR Libros, 2011.
- Calderón M. Hugo Haroldo. El Derecho Procesal Administrativo Guatemalteco, Guatemala, Editorial Orion, 2013.
- Colin, Ambrosio y H. Capitán. Curso elemental de Derecho Civil, Tomo tercero: teoría general de las obligaciones, 4ta. Edición, Madrid, Reus S.A., 1987.
- Contreras Ortiz, Rubén Alberto. Obligaciones y negocios jurídicos civiles (parte general). Guatemala, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Rafael Landívar, 2010.
- Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas: Los Impuestos, vigésima edición, México, editorial Porrúa, 1978.
- Goldstein, Mabel. Diccionario jurídico Consultor Magno, Uruguay, PressurCorporation S.A., 2013.
- Gordillo, Agustín. Tratado de derecho administrativos y obras selectas, Tomo II: la defensa del usuario y del administrado, 10ª Edición, Buenos Aires, F.D.A., 2014.
- Martín, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F. Derecho Tributario General, 2da Edición, Argentina, Ediciones Depalma, 1995.
- Montero Aroca, Juan y Mauro Chacón Corado. Manual de Derecho Procesal Civil guatemalteco, Volumen 2º. Guatemala, Magna Terra Editores, 2010.

- Monterroso, Gladys. Fundamentos tributarios, 2da. Edición, Guatemala, Comunicación Gráfica G&A, agosto de 2007.
- Nájera-Farfán, Mario Efraín. Derecho procesal civil, 2ª. Edición, Guatemala, IUS Ediciones, 2004.
- Ossorio, Manuel. Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales, 30ª. Edición, Argentina, Editorial Heliasta S.R.L., 2004.
- Rodríguez Arana Muñoz y Libardo Rodríguez Rodríguez (Directores). Curso de Derecho Administrativo Iberoamericano, Granada, Editorial Comares, 2015.
- Rodríguez Lozada, Gizeh. Capital y plusvalía, s/p, El Cid Editor, 2009.
- Romero Flor, Luis María. Manual de derecho financiero y tributario: parte general, España, Ediciones de la Universidad de Castilla La Mancha, s/a.
- Rovira Ferrer, Irene. El hecho imponible, España, Universitat Oberta de Catalunya, 2012.
- Venegas Álvarez, Sonia. Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2007.

Normativas:

- Asamblea Nacional Constituyente. Constitución de la República de Guatemala. 31 de mayo de 1985.
- Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario. Decreto Numero 6-9, 25 de marzo de 1991.
- Congreso de la República de Guatemala. Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, 16 de febrero de 2012.

Electrónicas:

- Ariza Rodríguez, Dominga. La sutil diferencia entre exenciones y no sujeciones, Corporación Universitaria de la Costa, Barranquilla, Colombia, Noviembre de 2011, disponibilidad y acceso: <http://repositorio.cuc.edu.co/xmlui/bitstream/handle/11323/282/3.%20La%20sutil%20diferencia.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

- Contribuyente, Real Academia Española, España, s/a, disponibilidad y acceso: <http://dle.rae.es/srv/fetch?id=AeTqHgU>.
- Cruz Barney, Oscar. El derecho de defensa, Universidad Nacional Autónoma de México, 2015, disponibilidad y acceso: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3878/7.pdf>.
- Enciclopedia jurídica. Factura, s/p, 2014, disponibilidad y acceso: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/factura/factura.htm>.
- Jiniesta Lobo, Ernesto. Naturaleza jurídica de la determinación de la obligación tributaria, Ivstitia, s/p, Año V, Número 58, octubre de 1991, disponibilidad y acceso: http://www.ernestojinesta.com/_REVISTAS/NATURALEZA%20JUR%C3%8DDICA%20DE%20LA%20DETERMINACI%C3%93N%20DE%20LA%20OBLIGACI%C3%93N%20TRIBUTARIA.PDF.
- Jiniesta Lobo, Ernesto. El agotamiento de la vía administrativa y los recursos administrativos, s/p, s/a, disponibilidad y acceso: http://www.ernestojinesta.com/_REVISTAS/AGOTAMIENTO%20DE%20LA%20V%C3%8DA%20ADMINISTRATIVA%20Y%20LOS%20RECURSOS%20ADMINISTRATIVOS.PDF.
- Liberal, Real Academia Española, España, s/a, disponibilidad y acceso: <http://dle.rae.es/?id=NEJ9xgv>.
- López Olvera, Miguel Alejandro. Los principios del procedimiento administrativo, México, Universidad Nacional Autónoma de México, s/a, disponibilidad y acceso: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/4/1594/12.pdf>.
- Luchena Mozo, Gracia. La relación jurídico-tributaria. El hecho imponible, España, Universidad de Castilla-La Mancha, s/a, disponibilidad y acceso: <file:///C:/Users/Usuario/Downloads/06-La%20relacin%20juridico-tributaria.pdf>
- Mitre Bethancourt, Javier A. La relación jurídica tributaria: el hecho imponible, Panamá, 2013, disponibilidad y acceso: <http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/ponencias-del-ii-congreso-internacional-de-derecho-tributario-1/487--321/file>.

- Régimen, Diccionario de la Real Academia Española, Real Academia Española, España, s/a, disponibilidad y acceso: <http://dle.rae.es/srv/search/search?w=r%C3%A9gimen>.
- Robles Moreno, Carmen del Pilar. Introducción a la obligación tributaria, Pontificia Universidad Católica del Perú, Perú, 18 de enero de 2008, disponibilidad y acceso: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/01/18/introduccion-a-la-obligacion-tributaria/>
- Servicio de Impuestos Internos, Diccionario básico tributario contable, Chile, s/a, disponibilidad y acceso: http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_f.htm.
- Superintendencia de Administración Tributaria, Preguntas frecuentes Declaraguatate, Guatemala, s/a, disponibilidad y acceso: <https://declaraguatate.sat.gob.gt/declaraguatate-web/>.
- Universidad de Las Américas Puebla. Deducciones, México, s/a, disponibilidad y acceso: http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/cervantes_p_md/capitulo4.pdf.
- Zuluaga Monares, Luis Felipe. El hecho imponible y el objeto imponible en materia tributaria, Medellín, Colombia, 28 de septiembre de 2016, disponibilidad y acceso: <https://www.elanalisistributario.blog/2016/09/el-hecho-imponible-y-el-objeto.html>.

Otras referencias:

- Barrios de Orbegoso, Raúl. “La relación jurídico tributaria”, Revista de la Facultad de Derecho, Pontificia Universidad Católica del Perú, Perú, Número 19, 1960.
- Cortés Domínguez, Matías. “Los sujetos de la obligación tributaria”, Revista de Administración Pública, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, España, Número 48, Septiembre-Diciembre, 1965.
- García, Shenly. Las obligaciones del patrono como agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia en Guatemala, Tesis de Maestría en Asesoría en Tributación, Universidad Rafael Landívar, Guatemala, agosto de 2015.

- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. Historia de la tributación en Guatemala (desde los mayas hasta la actualidad), Guatemala, Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales y Superintendencia de Administración Tributaria, diciembre de 2017.
- Valdés Alonso, Alberto. “La regulación del trabajo por cuenta propia o autónomo: el estado de la cuestión”, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, Centro Internacional de Investigación Inform. sobre la Economía Pública, Social y Cooperativa, Valencia, España, Agosto, Número 052.

ANEXOS

a. Modelo de instrumento

Universidad Rafael Landívar

Campus de Quetzaltenango

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales



Tesis: “La prueba en contrario frente a la renta sobre base cierta o presunta de los profesionales en caso de no declaración del Impuesto Sobre la Renta”.

Nombre: Astrid Carolina de León Valdez.

Entrevista

Instrucciones: A continuación se le formularán una serie de interrogantes, mismas que se le solicita amablemente pueda responder. Sus respuestas serán de suma importancia para el desarrollo de la tesis “La prueba en contrario frente a la renta sobre base cierta o presunta de los profesionales en caso de no declaración del Impuesto Sobre la Renta”, y las mismas serán utilizadas de forma confidencial y con fines estrictamente académicos. Desde ya, se agradece su colaboración al respecto.

1. ¿Cuáles son las principales obligaciones tributarias de los profesionales que ejercen liberalmente su profesión?
2. ¿De qué manera debe determinarse la renta imponible en el caso del impuesto sobre la renta que grava las actividades de los profesionales liberales?
3. ¿Cuál es la forma en que debe hacerse la liquidación y pago del impuesto sobre la renta a que están afectas las actividades de los profesionales liberales?
4. ¿Cuál es la interpretación adecuada que debe dársele al artículo 17 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República en relación con la presunción de renta imponible percibida por los profesionales en el ejercicio liberal de su profesión?

5. ¿Cuáles son los principales derechos que se le reconocen a los profesionales liberales como contribuyentes en el marco del procedimiento administrativo de determinación de la obligación tributaria en el caso del impuesto sobre la renta?
6. ¿Cuáles serían las principales estrategias de defensa tributaria en lo relativo a aportar prueba en contrario para desvanecer la presunción legal de la renta imponible que perciben los profesionales liberales?
7. ¿Considera que la regulación legal actual del artículo 17 de la Ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 del Congreso de la República condiciona la posibilidad que tienen los profesionales liberales de ejercer su defensa dentro del procedimiento administrativo? Si o No ¿Por qué?
8. ¿En qué aspectos puede mejorarse la regulación legal de la determinación de la renta imponible en el caso de los profesionales en el ejercicio liberal de su profesión?