

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

“ANÁLISIS JURÍDICO DEL PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN DE DOBLE O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN, CON ÉNFASIS EN EL ACUERDO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA REPÚBLICA DE GUATEMALA PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN FISCAL, SUSCRITO EN MARZO DE 2015, Y LAS IMPLICACIONES DERIVADAS DEL MISMO”

TESIS DE GRADO

AURA MARINA CÓRDOVA SAAVEDRA

CARNET 11344-12

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, JULIO DE 2018
CAMPUS CENTRAL

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

“ANÁLISIS JURÍDICO DEL PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN DE DOBLE O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN, CON ÉNFASIS EN EL ACUERDO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA REPÚBLICA DE GUATEMALA PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN FISCAL, SUSCRITO EN MARZO DE 2015, Y LAS IMPLICACIONES DERIVADAS DEL MISMO”

TESIS DE GRADO

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

POR
AURA MARINA CÓRDOVA SAAVEDRA

PREVIO A CONFERÍRSELE

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

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, JULIO DE 2018
CAMPUS CENTRAL

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. MARCO TULIO MARTINEZ SALAZAR, S. J.

VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO

VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO

VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS

SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO

VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO

SECRETARIO: LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ

DIRECTOR DE CARRERA: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN

DIRECTOR DE CARRERA: MGTR. JUAN FRANCISCO GOLOM NOVA

DIRECTORA DE CARRERA: MGTR. ANA BELEN PUERTAS CORRO

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN

MGTR. ERICK MAURICIO MALDONADO RIOS

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN

MGTR. ANGEL ESTUARDO MENÉNDEZ OCHOA

SEÑORES MIEMBROS DEL CONSEJO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR:

El Infrascrito, en su calidad de asesor de tesis, emite el presente **DICTAMEN FAVORABLE**, relativo a la conclusión del proceso de asesoría de la Tesis de Grado titulada *“Análisis jurídico del principio de prohibición de la doble o múltiple tributación, con énfasis en el Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la Doble Imposición en Materia del Impuesto Sobre la Renta y para Prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal y los efectos derivados del mismo, suscrito en marzo de 2016”*, desarrollada por la estudiante **AURA MARINA CÓRDOVA SAAVEDRA**, carné número 1134412, de la Universidad Rafael Landívar.

Sobre el particular, me permito manifestar que inicié el proceso de asesoría de la tesis de mérito en el mes de enero de 2017 y se ha concluido el mismo, tras un análisis minucioso de cada uno de los puntos que la componen. Dicha tesis aborda un tema de actualidad: el principio constitucional de prohibición a la doble o múltiple tributación, como un mecanismo de defensa del contribuyente frente a eventuales arbitrariedades fiscales y la negociación, por parte de la República de Guatemala, de los primeros tratados internacionales en la materia. Así, la investigación estudia el Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la Doble Imposición en Materia del Impuesto Sobre la Renta y para Prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal, que fue suscrito en 2015 y actualmente está en fase de ratificación, previa aprobación legislativa, así como los tratados que están en trámite para Guatemala, habiéndose analizado los proyectos con Kuwait y San Marino.

Eric Maldonado Ríos



A su vez, también se aborda el modelo de acuerdo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) de 1963 y su modificación de 1977 y el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de República de Panamá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y su Protocolo.

En ese sentido, el Infrascrito estima que la tesis de mérito cumple con todos los requisitos necesarios y exigidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, siendo de contenido novedoso, haciéndose un análisis doctrinario y jurídico, tanto de aspectos de Derecho Tributario, como de Derecho Internacional Público, especialmente de los tratados internacionales referidos, razón por la que **SE EMITE EL PRESENTE DICTAMEN FAVORABLE A LA TESIS**, sugiriéndose que el título de la misma sea modificado, a efecto que quede de la siguiente forma: ***“Análisis jurídico del principio de prohibición de doble o múltiple tributación, con énfasis en el Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la Doble Imposición en Materia del Impuesto Sobre la Renta y para Prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal, suscrito en marzo de 2015 y las implicaciones derivadas del mismo”***.

Se emite el presente dictamen, a los diez días del mes de agosto de dos mil diecisiete.



Embajador Erick Mauricio Maldonado Ríos

Abogado y Notario

Colegiado 7831



Guatemala, 9 de octubre de 2017.

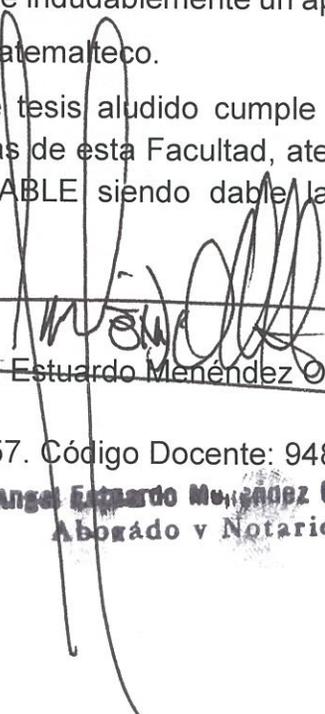
Honorable Consejo de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.
Universidad Rafael Landívar.
Ciudad.

Estimados señores:

Oportunamente fui designado como revisor de fondo y forma de tesis la tesis titulada "ANÁLISIS JURÍDICO DEL PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN DE DOBLE O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN, CON ÉNFASIS EN EL ACUERDO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA REPÚBLICA DE GUATEMALA PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN FISCAL, SUSCRITO EN MARZO DE 2015, Y LAS IMPLICACIONES DERIVADAS DEL MISMO" de la alumna **AURA MARINA CÓRDOVA SAAVEDRA**, CARNET 11344-12; he de indicar que se atendieron las observaciones y sugerencias dadas por el suscrito, así como los lineamientos de esta Facultad para este tipo de trabajos. La investigación y estudio realizado sobre el tema constituye indudablemente un aporte significativo dentro del marco del Derecho Tributario guatemalteco.

Al considerar que el trabajo de tesis aludido cumple satisfactoriamente con los requisitos y supera las exigencias de esta Facultad, atentamente, como revisor de tesis, doy DICTAMEN FAVORABLE siendo dable la emisión de la orden de impresión.

Muy atentamente.


M.A. Angel Estuardo Menéndez Ochoa.

Col. 4457. Código Docente: 9487.

Angel Estuardo Menéndez Ochoa
Abogado y Notario



Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado de la estudiante AURA MARINA CÓRDOVA SAAVEDRA, Carnet 11344-12 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07887-2017 de fecha 9 de octubre de 2017, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

“ANÁLISIS JURÍDICO DEL PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN DE DOBLE O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN, CON ÉNFASIS EN EL ACUERDO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA REPÚBLICA DE GUATEMALA PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN FISCAL, SUSCRITO EN MARZO DE 2015, Y LAS IMPLICACIONES DERIVADAS DEL MISMO”

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 18 días del mes de julio del año 2018.



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

DEDICATORIA Y AGRADECIMIENTOS

A **Dios**, a quien debo todo lo que soy y lo que tengo, permitiéndome vivir día a día su infinito amor y misericordia.

A **Virgen María**, quien ha intercedido por mi desde siempre ante su Hijo amado.

A **mi padre**, Jorge Luis Córdova Jerez, quien se convirtió en un ángel que vela y protege mi camino ante cualquier adversidad.

A **mi madre**, María Eugenia Saavedra Vargas, quien ha luchado por mi desde el día en que nací con amor y fuerzas incansables, convirtiéndose en el modelo de mujer, hija, hermana, esposa, madre, amiga y trabajadora al que un día anhele llegar. Gracias por siempre creer en mis capacidades y enseñarme a luchar por mis sueños.

A **mis hermanos**, Pedro José, María Alejandra y Jorge Luis; de quienes he recibido grandes lecciones de vida que han venido acompañadas de amor puro y risas incansables.

A **mi sobrina**, Ana María Elizabeth, quien ha llenado mi vida de amor y ternura, enseñándome el valor de cuidar a una persona y la responsabilidad de tener a alguien que observa mis pasos.

A **mi novio**, Diego José Ochoa Castro, quien es el compañero de vida que Dios me ha propuesto para compartir este caminar por la Tierra y se ha encargado de llenar cada uno de mis días de su amor y apoyo incondicional. Gracias por nunca dejarme olvidar que Dios camina conmigo y toma como propios los planes que pongo en sus manos.

A **mi familia**, por alentarme y animarme a alcanzar las metas que me propongo.

A **mis amigos**, por compartir conmigo el camino para llegar a esta meta, por cada palabra de aliento en todos los retos por enfrentar y cada palabra de apoyo en aquellos sueños alcanzados.

A la **Universidad Rafael Landívar**, por enseñarme a ejercer mi profesión teniendo siempre en cuenta la ayuda al prójimo acompañada de una constante lucha.

RESUMEN DE LA INVESTIGACIÓN

El Derecho Tributario reconoce la existencia de una serie de principios que lo conforman y garantizan su efectivo desarrollo. Dentro de ellos, el principio de prohibición a la doble o múltiple tributación reviste de especial importancia, establecido en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Se entiende que este principio es un mecanismo de defensa del contribuyente frente a eventuales arbitrariedades fiscales. Cuando un mismo hecho generador crea obligaciones tributarias en dos Estados diferentes, el sujeto pasivo de la relación tributaria se encuentra en una situación de desprotección que afecta su capacidad contributiva. En ese contexto los Estados han encontrado en los Acuerdos de Prohibición de Doble o Múltiple Tributación Internacional un mecanismo para garantizar el cumplimiento de este principio.

En el caso de Guatemala, el 13 de marzo de 2015 se produjo la suscripción del primer tratado de esta naturaleza, firmado bilateralmente con los Estados Unidos Mexicanos y actualmente están en trámite de negociación la suscripción con otros tres países (Kuwait, Emiratos Árabes Unidos y San Marino), haciéndose necesario desarrollar un análisis sobre esta materia -prohibición a la doble o múltiple tributación internacional- y de los tratados internacionales que la República de Guatemala ha negociado, así como de la conveniencia o inconveniencia de su entrada en vigencia y las implicaciones que de ellos se derivan, particularmente del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la doble imposición en materia del Impuesto Sobre la Renta y para Prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1: NOCIONES BÁSICAS DE DERECHO TRIBUTARIO	
1.1. Definiciones y aproximación conceptual	6
1.2. Naturaleza jurídica	7
1.3. Características	8
1.4. Elementos	10
1.4.1. Elementos cualitativos	10
a) Sujeto activo	10
b) Sujeto pasivo	11
c) Hecho generador	12
1.4.2. Elementos cuantitativos	12
a) Base Imponible	12
i) Las deducciones	13
b) Tipo impositivo	14
c) Cuota	15
1.5. Principios del Derecho Tributario	15
1.5.1. Principios de Justicia Tributaria Formal	16
a) Principio de Legalidad	17
i) Reserva de Ley	18
ii) Preferencia de Ley	19
b) Principio de Jerarquía Normativa	20
c) Principio de Seguridad Jurídica	21
1.5.2. Principios de Justicia Tributaria Material	22
a) Principio de Capacidad de Pago o Capacidad Contributiva	23
b) Principio de Igualdad	25
c) Principio de Prohibición a los Tributos Confiscatorios	26

CAPÍTULO 2: EL PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN A LA DOBLE O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN

2.1.	Evolución histórica	28
2.2.	Definiciones y aproximación conceptual	30
2.3.	Elementos	31
2.4.	Criterios de sujeción	32
2.4.1.	Criterio de la renta mundial	33
2.4.2.	Criterio de la fuente	34
2.5.	Clasificación de la doble o múltiple tributación	36
2.5.1.	Doble o múltiple tributación interna	37
2.5.2.	Doble o múltiple tributación internacional	39
2.6.	Causas de la doble o múltiple tributación internacional	41
2.7.	Tributos susceptibles de dar lugar a la doble tributación internacional	43
2.7.1.	Impuesto Sobre la Renta	43
2.7.2.	Impuestos a los consumos y a las ventas	45
2.7.3.	Impuestos sobre el patrimonio y las sucesiones	47

CAPÍTULO 3: TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA Y REGULACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN A LA DOBLE O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN

3.1.	Definiciones y aproximación conceptual	48
3.1.1.	Naturaleza jurídica	49
3.1.2.	Principios	50
a)	<i>Pacta Sunt Servanda</i>	50
b)	<i>Res Inter Alios Acta</i>	52
c)	Sujeción de los tratados al <i>Ius Cogens</i>	53
3.1.3.	Elementos y normativa aplicable	56
3.2.	Tratados internacionales específicos en Materia Tributaria	58
3.2.1.	Tratados en Materia Tributaria sobre Asistencia Mutua e Intercambio de Información	59
a)	Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal	60

b)	Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria	62
3.2.2.	Tratados para evitar la elusión y evasión fiscal	63
3.2.3.	Tratados para evitar la doble tributación	66
a)	Antecedentes	66
b)	Tratados suscritos en América Latina	67
c)	Contenido general de los tratados internacionales para evitar la doble tributación	69

CAPÍTULO 4: ANÁLISIS CONCRETO DEL ACUERDO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA REPÚBLICA DE GUATEMALA PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN FISCAL Y LA LEGISLACIÓN INTERNA QUE LO FUNDAMENTA

4.1.	Legislación Interna de la República de Guatemala y de los Estados Unidos Mexicanos en materia del Impuesto Sobre la Renta	72
4.1.1.	Impuesto Sobre la Renta en la República de Guatemala	72
a)	Principio de territorialidad	73
b)	Renta gravada	74
c)	Establecimiento permanente	76
d)	Sistema cedular	78
i)	Cédula de Actividades Lucrativas	79
ii)	Cédula de Rentas de Trabajo en relación de dependencia	80
iii)	Cédula de las Rentas de Capital, Ganancias y Pérdidas de Capital	81
iv)	Cédula de los No Residentes	83
4.1.2.	Consideraciones generales sobre la regulación del Impuesto Sobre la Renta en los Estados Unidos Mexicanos	85
a)	Sujetos del impuesto	85
b)	Establecimiento Permanente	86
c)	Beneficios de los tratados para evitar la doble tributación	87
d)	De las Personas Morales	88
e)	Régimen de las Personas Morales con Fines No Lucrativos	89

f)	Disposiciones generales de las Personas Físicas	91
g)	De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional	92
4.2.	Antecedentes y proceso de formación del Acuerdo	93
4.3.	Contenido del Acuerdo	94
4.4.	Alcances del Acuerdo	95
4.5.	Obligaciones internacionales para las partes derivadas del Acuerdo	98
4.5.1.	La eliminación de la doble imposición	98
4.5.2.	No discriminación	99
4.5.3.	Procedimiento Amistoso	100
4.5.4.	Intercambio de Información	100

CAPÍTULO 5: PRESENTACIÓN, DISCUSIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS DEL ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE DIFERENTES INSTRUMENTOS EN MATERIA DE PROHIBICIÓN A LA DOBLE O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN

5.1.	Cuadro de cotejo entre los acuerdos internacionales objeto de comparación	105
5.2.	Análisis y discusión de resultados del cuadro comparativo entre los acuerdos internacionales confrontados	116

CONCLUSIONES 129

RECOMENDACIONES 132

REFERENCIAS 134

ANEXOS 142

INTRODUCCIÓN

La presente tesis constituye el trabajo de investigación original e individual desarrollado por la autora, previo a obtener el grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos de Abogada y Notaria por la Universidad Rafael Landívar. Para tal efecto, la misma fue realizada con base en los parámetros establecidos en el Instructivo para la Elaboración de Tesis de Graduación de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar.

La tesis parte de una concepción amplia e integral del principio constitucional de prohibición a la doble o múltiple tributación, como un mecanismo de defensa del contribuyente frente a eventuales arbitrariedades fiscales, analizado con énfasis en el Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la Doble Imposición en materia del Impuesto sobre la Renta y para prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal, suscrito el 13 de marzo del año 2015 en la Ciudad de México, que constituye objeto de estudio de la misma.

Para tal efecto, la investigación partió de las preguntas siguientes: ¿Cuál es el régimen jurídico aplicable en la República de Guatemala relativo al principio de prohibición a la doble o múltiple tributación internacional? y ¿Cuáles son las implicaciones para la República de Guatemala derivadas del principio de prohibición a la doble o múltiple tributación internacional, a la luz de la suscripción del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la Doble Imposición en Materia del Impuesto Sobre la Renta y para Prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal?, preguntas de las que surgió el objetivo general a alcanzar: establecer la naturaleza, contenido y alcances del principio de prohibición de doble o múltiple tributación y las implicaciones derivadas del mismo para la República de Guatemala, en virtud de la suscripción del Acuerdo referido.

A su vez, y a efecto de cumplir con el objetivo general, se trazaron los siguientes objetivos específicos: desarrollar un análisis teórico-conceptual del principio de prohibición de

doble o múltiple tributación; determinar las materias y compromisos internacionales que el Estado de Guatemala deberá asumir, derivados de la eventual entrada en vigor del Acuerdo de mérito entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala; estudiar los alcances y efectos de la legislación interna de los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala en materia del Impuesto Sobre la Renta; y realizar un análisis comparativo entre el texto del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala objeto de estudio, el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de República de Panamá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto Sobre la Renta, el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y el texto de algunos de los tratados internacionales en la materia que se encuentran en fase de negociación por la República de Guatemala con los Estados de Kuwait y San Marino.

Los elementos de estudio fundamentales dentro del presente documento son los principios, tanto formales como materiales, del Derecho Tributario, principalmente el de Prohibición a la Doble o Múltiple Tributación; los tratados internacionales en materia tributaria y la regulación del principio de Prohibición a la Doble o Múltiple Tributación en los siguientes tratados internacionales: el Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la Doble Imposición en materia del Impuesto sobre la Renta y para prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal, el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de República de Panamá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta, el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, el Proyecto del Convenio para Evitar la Doble Tributación en Materia del Impuesto Sobre la Renta entre el Estado de Guatemala y San Marino, y el Proyecto del Convenio entre el Gobierno del Estado de Kuwait y el Estado de Guatemala para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta; y el análisis concreto del acuerdo objeto de estudio y la legislación interna que lo fundamenta.

A efecto de apuntalar la información generada de la información bibliográfica citada y en aras de cumplir el objetivo general, se utilizó como instrumento de investigación un cuadro comparativo o cuadro de cotejo, que tuvo como fin confrontar los textos, implicaciones y obligaciones contenidas en el Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la Doble Imposición en Materia del Impuesto Sobre la Renta y para Prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal, con el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de República de Panamá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto Sobre la Renta; el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos; y el texto de tratados internacionales en la materia que se encuentran en fase de negociación por la República de Guatemala, con los Estados de Kuwait y San Marino.

Los alcances del trabajo de investigación, en función de la materia, se delimitan al Derecho Tributario y al Derecho Internacional Público. Relativo al ámbito espacial, los alcances se circunscriben a los acuerdos bilaterales de carácter internacional en fase de negociación, suscritos o formalizados por la República de Guatemala que tengan por objeto la regulación del principio de prohibición a la doble o múltiple tributación internacional, así como acuerdos bilaterales en la materia formalizados por Panamá con los Estados Unidos Mexicanos y el Modelo de Convenio en la materia proporcionado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Por último, con relación al ámbito temporal, únicamente se analizarán algunos acuerdos en la materia que al momento de la elaboración del presente trabajo de investigación se encuentren en fase de negociación o hayan sido suscritos o formalizados por el Estado de Guatemala con otros sujetos internacionales.

Con relación a los límites presentados durante la elaboración del proceso de investigación, se puede mencionar la insuficiencia de fuentes de información y la falta de expertos en la materia, sin que ello haya mermado la rigurosidad científica de la misma. El aporte que se va obtener como resultado del trabajo monográfico de investigación es indudablemente enriquecedor para el Estado de Guatemala, en virtud que el acuerdo

internacional objeto de estudio es el primero suscrito que tiene por finalidad eliminar la doble o múltiple tributación internacional, con énfasis en el Impuesto Sobre la Renta y dicha suscripción lleva implícita la necesidad de generar información sólida y conceptualmente accesible y unificada en la materia.

Por lo expresado, se trata de una investigación que encaja dentro de los tipos jurídico exploratoria y jurídico comparativa, aspecto que se evidencia desde su contenido. Es jurídico exploratoria por propiciar los pasos introductorios para la profundización del estudio en la materia del principio de prohibición a la doble o múltiple tributación internacional, un tema novedoso para la República de Guatemala; y jurídico comparativa, puesto que se buscan identificar similitudes y diferencias entre el contenido plasmado en el Acuerdo suscrito entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala, el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de República de Panamá, el Modelo de Convenio en la materia suscrito en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, así como con los proyectos de tratados internacionales en fase de negociación por la República de Guatemala, con los Estados de Kuwait y San Marino.

La tesis se compone de 5 capítulos. El primero de ellos, denominado Nociones básicas de Derecho Tributario, hace una conceptualización amplia y vasta acerca de la definición y aproximaciones conceptuales, naturaleza jurídica, características y elementos cuantitativos y cualitativos del Derecho Tributario proporcionados por diversidad de autores expertos en la materia. Asimismo, desarrolla un análisis exhaustivo acerca de los principios tributarios constitucionales que se encuentran contemplados en la Constitución Política de la República de Guatemala.

El capítulo 2 hace relación al Principio de Prohibición a la Doble o Múltiple Tributación, su evolución histórica, sus elementos integrantes y los criterios de sujeción tributaria que pueden ser adoptados por los diferentes Estados, ahondándose en su clasificación y distinción entre la doble o múltiple tributación interna y la doble o múltiple tributación internacional. Dentro del mismo capítulo se realiza un estudio específico acerca de la

doble o múltiple tributación internacional, sus principales causas y los tributos que son susceptibles de dar lugar a la misma.

El capítulo 3 tiene como contenido principal los tratados internacionales en materia tributaria y la regulación del principio de prohibición a la doble o múltiple tributación, a través de los mismos. Se realiza el estudio partiendo de la definición y aproximación conceptual, principios, elementos y normativa aplicable de los tratados internacionales de forma genérica, con el objetivo de aterrizar en los tratados internacionales específicos en materia tributaria que los Estados han creado, con el objetivo de regular las distintas circunstancias que podrían dar lugar a crear inconvenientes tributarios entre los contribuyentes y las administraciones tributarias de sus jurisdicciones y los de otras, con énfasis en temas específicos como la asistencia mutua e intercambio de información, tratados para evitar la elusión y evasión fiscal y los tratados para evitar la doble tributación.

En el mismo capítulo se realiza un análisis acerca de los antecedentes que han sido el origen de los tratados internacionales para evitar la doble o múltiple tributación internacional, su contenido general, así como los tratados en dicha materia que han sido suscritos a nivel latinoamericano.

A su vez, el capítulo 4 se centra en el análisis concreto del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para Eliminar la Doble Imposición en materia del Impuesto Sobre la Renta y para Prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal y la legislación interna que regula el Impuesto Sobre la Renta, tanto para la República de Guatemala, como para los Estados Unidos Mexicanos, y con la finalidad de conocer a grandes rasgos la forma en que ambos Estados han regulado dicho impuesto.

Previo a las conclusiones y recomendaciones respectivas, el capítulo 5 comprende la discusión de resultados del cuadro de cotejo utilizado para comparar los textos, implicaciones y obligaciones contenidas entre los Acuerdos ya indicados.

CAPÍTULO 1

NOCIONES BÁSICAS DE DERECHO TRIBUTARIO

1.1. Definiciones y aproximación conceptual

El proceso para considerar al Derecho Tributario como una rama de la Ciencia Jurídica derivada de una serie de consideraciones que se fueron desarrollando con el tiempo. En cuanto a la importancia de dicha rama, Norberto J. Godoy indica que el Derecho Tributario ha llegado a ser considerado como una rama jurídica por la importancia que, como recursos públicos genuinos, necesarios para el ejercicio de la actividad financiera del Estado, han ido adquiriendo los tributos que son la materia peculiar del conjunto de normas jurídicas que conforman aquélla.¹ En virtud de la importancia que tiene la captación de ingresos para que el Estado pueda sufragar los gastos públicos, el Derecho Tributario cobra su autonomía como rama de la Ciencia Jurídica y obtiene conceptos e instituciones propias para regular todos los aspectos que lo involucran.

Mauricio A. Plazas Vega manifiesta que es necesario partir de una definición simple que permita comprender la totalidad de materias que son del interés de esta especialidad del derecho, definiendo al Derecho Tributario como: «*El Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos.*»² En el mismo sentido, pero de una manera más explicativa, Ramón Valdés Costa conceptualiza al Derecho Tributario así: «*Es el conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, en su calidad de acreedor de los tributos, y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago.*»³

En la misma línea que se ha planteado, Francisco José Carrera Raya sigue el criterio relativo al fundamento del Derecho Tributario, manifestando que su estudio jurídico-

¹ Godoy, Norberto J. *Teoría General del Derecho Tributario*. Argentina, Abeledo-Perrot, S.A., 1992, pág. 49.

² Plazas Vega, Mauricio A. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, Tomo II*. Colombia, Editorial Temis, S.A., 2005, segunda edición, pág. 46

³ Valdés Costa, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Argentina, Ediciones Depalma, 1992, pág. 1.

científico tiene su fundamento en la bifurcación del principio de legalidad tributaria y el de legalidad presupuestaria; siendo que el tributo es el recurso con mayor relevancia de la Hacienda Pública y el Presupuesto es la expresión contable del plan financiero del Estado.⁴

Es así como el tributo, configurado como un instituto jurídico, se sitúa en un plano normativo y en su plano aplicativo, va a surgir la relación o la obligación tributaria, que se convierten en los mecanismos a través de los cuales se satisface el interés que preside la organización normativa del tributo, recolectar los ingresos necesarios para satisfacer las necesidades públicas.

Se puede concluir que el Derecho Tributario es aquella rama perteneciente al Derecho Público, a la cual se le ha asignado como objeto principal regular los principios, instituciones, derechos y obligaciones que tendrán como finalidad primordial la relación jurídico tributaria existente entre el Estado y los contribuyentes, derivada de supuestos o hipótesis contenidas en la ley, que dan como resultado el nacimiento de una obligación de carácter tributario, cuya prestación va orientada a financiar los gastos públicos para satisfacer necesidades de carácter colectivo.

1.2. Naturaleza jurídica

D'Amelio, citado por Ramón Valdés Costa, es del criterio que la naturaleza jurídica de toda rama del Derecho se origina del planteamiento del mismo problema, el cual expresa de la siguiente forma: «*Poder saber si la disciplina jurídica está subordinada a las ramas consagradas actualmente como autónomas, o si constituye, junto con ellas, una rama más, subordinada únicamente al derecho constitucional.*»⁵

La naturaleza jurídica del Derecho Tributario no es la excepción a la problemática previamente planteada. Por ello, la misma está vinculada con la autonomía de dicha rama

⁴ Carrera Raya, Francisco José. *Manual de Derecho Financiero, Volumen I*. España, Editorial Tecnos, S.A., 1994, Págs. 34-36

⁵ Valdés Costa, Ramón. *óp.cit.*, pág. 41

del Derecho, autonomía que se ha edificado paulatinamente por medio de un proceso de construcción de conceptos y depuración de metodologías necesarias para que llegue a considerarse como una rama jurídica independiente. El Derecho Tributario dentro de su ámbito estrictamente jurídico forma parte del tronco de ramas que pertenecen al Derecho Público y obtiene su autonomía, según Fernando Pérez Royo, en virtud de poseer como objeto de estudio un sector o aspecto de la realidad social que está bien delimitado y regido por principios susceptibles de ser explicados de manera unitaria.⁶

Es innegable que el Derecho Tributario se ve vinculado con el Derecho Constitucional, en virtud que, a través de la *Norma Normarun o Lex Superior*, se regulan aquellos principios e instituciones que las normas tributarias deben de seguir y aplicar, persiguiendo los propósitos y finalidades constitucionales que específicamente se la ha confiado a dicha rama del Derecho, sin interferir con las finalidades o funciones que se ha confiado a las otras ramas de las Ciencias Jurídicas.

Fernando Pérez Royo es explícito al indicar que la naturaleza de los tributos está relacionada con la existencia de gastos públicos, necesidades colectivas que es necesario financiar y cubrir por parte de un Estado moderno, mediante prestaciones coactivas y no únicamente porque existan hechos imposables contemplados en la ley, sino también por respeto a valores que inspiran el Estado de Derecho protegido por las Constituciones de los países.⁷ Es así como la naturaleza autónoma del Derecho Tributario cobra su propio sentido, por habersele designado un objeto de estudio específico para que regulara todo lo que le atañe y le permita ejecutarle de una manera eficaz.

1.3. Características

Los gastos públicos, que son el principal objeto del Derecho Tributario, tienen ciertas características que son enlistadas por Héctor Villegas, partiendo de la idea que los gastos

⁶ Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. España, Civitas ediciones, S.L., 2001, undécima edición, pág. 30.

⁷ *Ibíd.*, pág. 28

públicos constituyen aquellas erogaciones dinerarias que realiza el Estado en virtud de la ley para satisfacer con las necesidades básicas colectivas. Dichas características son las siguientes:⁸

- A) Erogaciones dinerarias: bienes valubles pecuniariamente, identificado en la economía monetaria actual como dinero;
- B) Efectuadas por el Estado: sumas que salen del tesoro público y que inciden sobre las finanzas del Estado;
- C) En virtud de ley: el principio de legalidad rige lo relativo al gasto público, puesto que en un Estado de Derecho no puede existir un gasto público legítimo si una ley no lo prevé;
- D) Cumplir con fines consistentes en la satisfacción de las necesidades públicas: La erogación que se realice debe de ser congruente con los fines que son asignados al Estado para cubrir las necesidades colectivas de la sociedad.

Por otro lado, las características de los tributos guardan una estrecha relación con las características de los gastos públicos, llegándose a concluir que, a juicio de la autora, las características de los primeros son las siguientes:

- A) De carácter eminentemente coactivo;
- B) Su razón de existir es el deber de todo ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos públicos;
- C) Son creados por la ley;
- D) Creados sobre una expresión de capacidad contributiva;
- E) Consisten obligaciones pecuniarias u obligaciones de hacer; y
- F) Son ingresos de carácter público.

⁸ Villegas, Héctor Belisario. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Argentina, Ediciones Depalma, 2001, Séptima Edición, págs. 34-36.

Tomando en cuenta las características de ambos conceptos que constituyen el objeto principal del Derecho Tributario, es indudable que las de uno responde a las necesidades del otro y viceversa, haciendo posible su existencia.

1.4. Elementos

Partiendo que el tributo constituye el objeto principal del Derecho Tributario, pudiéndose conceptualizar como aquella prestación de carácter pública coactiva, creada por la ley, por la que el ciudadano pone de manifiesto una riqueza susceptible de ser objeto de imposición y tiene como finalidad contribuir al financiamiento de los gastos públicos, se vuelve necesario conocer los elementos que lo conforman. Dichos elementos han sido agrupados por la doctrina en *elementos cualitativos del tributo*, compuestos por el sujeto activo, sujeto pasivo y hecho generador; y *elementos cuantitativos del tributo*, compuestos por la base imponible, el tipo impositivo y la cuota.

1.4.1. Elementos cualitativos

a) Sujeto activo

Francisco José Carrera Raya es del criterio que el sujeto activo de los tributos puede visualizarse desde dos perspectivas que están relacionadas con dos momentos distintos en la vida del tributo: el *sujeto activo del poder tributario*, que se refiere al titular del poder normativo para establecer los tributos a través de la ley y el *sujeto activo de la obligación tributaria*, que se refiere a los titulares del derecho de exigir la prestación en que se concreta la obligación.⁹

En el mismo sentido, Fernando Pérez Royo conceptualiza al sujeto activo de la relación tributaria como aquel acreedor de la deuda tributaria que representa el contenido esencial de la relación tributaria que sostiene con el sujeto pasivo.¹⁰

⁹ Carrera Raya, Francisco José. *Manual de Derecho Financiero, Volumen II*. España, Editorial Tecnos, S.A., 1994, pág. 32.

¹⁰ Pérez Royo, Fernando. *óp.cit.*, pág. 135.

Se puede concluir que el sujeto activo de la relación tributaria es aquel que ostenta aquella potestad normativa tributaria que le faculta para crear tributos o normas de naturaleza tributaria dentro de un ordenamiento jurídico determinado.

b) Sujeto pasivo

Francisco José Carrera Raya parte de la idea que el sujeto pasivo de la obligación tributaria abarca a cualquier persona, física o jurídica, pública o privada, que asume una posición deudora en la obligación tributaria o de un deber impuesto por una norma tributaria.¹¹ Esta definición toma en cuenta no solamente a aquellos que realizan el hecho generador contemplado en la ley, sino que también, a quienes responden junto al contribuyente, por el cumplimiento de una obligación tributaria.

Fernando Pérez Royo afirma que pueden existir una pluralidad de sujetos pasivos que se hallen sometidos a diversos derechos y potestades, puesto que algunos sujetos pueden tener el deber de pagar directamente la obligación tributaria, y, además, cumplir con deberes accesorios, o inclusive, aparecer como obligado al pago de prestaciones pecuniarias que son distintas a la deuda tributaria o resultar obligados en virtud de un presupuesto distinto de la realización del hecho imponible.¹²

Se puede afirmar, a juicio de la autora, que el sujeto pasivo de la relación tributaria es aquella persona, física o jurídica, obligada a cumplir con las prestaciones tributarias, siendo la prestación principal la de dar o pagar una cantidad determinada que dependa de su capacidad contributiva, en virtud de un hecho generador existente, regulado por la ley.

¹¹ Carrera Raya, Francisco José. *Manual de Derecho Financiero, Volumen II. óp.cit.*, pág. 33.

¹² Pérez Royo, Fernando. *óp.cit.*, pág. 136.

c) Hecho generador

Francisco José Carrera Raya afirma que el hecho generador o hecho imponible son aquellos supuestos o hipótesis previstos en la ley, que al ser realizados por una persona, generan el nacimiento de la obligación tributaria, convirtiéndose en un hecho jurídico tributario.¹³ Carrera Raya es del criterio que el hecho generador posee una subdivisión de los elementos que pueden conformarle, siendo éstos los siguientes: *Elemento Subjetivo*, consistente en la persona que realiza el acto, negocio u operación configurado por la ley como elemento objetivo y el *Elemento Objetivo*, refiriéndose a los hechos, actos, actividades, negocios jurídicos que ponen de manifiesto una capacidad económica que el legislador ha sometido a imposición.¹⁴

Por su lado, Fernando Pérez Royo manifiesta que el hecho imponible tiene tres funciones fundamentales que engloban su razón de existir: a) De génesis de la obligación tributaria, por consistir en aquel presupuesto de hecho, cuya realización conecta la ley al nacimiento de una obligación tributaria; b) De función de identificación de cada tributo; y c) De función como índice o concreción de capacidad económica.¹⁵

Se puede afirmar que el hecho generador de la relación tributaria es aquel supuesto o hipótesis cuya función principal consiste en darle vida a la obligación tributaria por medio de una manifestación de capacidad contributiva realizada por el sujeto pasivo, misma que, ha sido sujeta a imposición por el legislador dentro de una ley que permite identificar el tributo que debe de percibir el sujeto activo de dicha relación.

1.4.2. Elementos cuantitativos

a) Base Imponible

La base imponible es definida por la Enciclopedia Jurídica en el siguiente sentido: «Se define como la valoración cuantitativa del elemento objetivo del hecho imponible y cumple

¹³ Carrera Raya, Francisco José. *Manual de Derecho Financiero, Volumen II. óp.cit.*, pág. 20.

¹⁴ *Ibíd.*, págs. 21-22.

¹⁵ Pérez Royo, Fernando. *óp.cit.*, pág. 122.

dos funciones: de una parte, es la medida del hecho imponible, por lo que, si ha sido correctamente establecida debe ser congruente con el hecho imponible y, de otra, sirve como plataforma para aplicar sobre ella el tipo de gravamen y calcular la cuota del tributo.»¹⁶ En el mismo sentido, Gladys Monterroso la define como: «... la magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible, magnitud sobre la que se aplica la tarifa, determinada por la ley para cada caso.»¹⁷

Francisco José Carrera Raya asevera que la base imponible es la cuantificación de la prestación tributaria, es decir, aquella que fija el monto que se debe de pagar por el sujeto pasivo para llegar a extinguir la obligación tributaria.¹⁸ Cortés Domínguez y Martín Delgado, citados por Carrera Raya, la definen como: «Una magnitud que mide, valora o cuantifica el aspecto material del hecho imponible.»¹⁹ En el mismo sentido, Fernando Pérez Royo la conceptualiza como: «La expresión cifrada y numérica del hecho imponible, se trata de una magnitud definida en la ley y que expresa la medición del hecho imponible, o más exactamente, de su elemento material.»²⁰

Tomando como base los conceptos previamente proporcionados, se puede aseverar que la base imponible es aquella cuantificación o medición del hecho generador, que tiene como finalidad última la delimitación del mismo una vez éste se haya realizado.

i) Las deducciones

La definición que realiza la Enciclopedia Jurídica acerca de las deducciones es la siguiente: «Dícese de los descuentos proporcionales que imponen algunos impuestos.»²¹ En un sentido más exacto y acertado con su aplicación en la realidad, Juan Letona define

¹⁶ Enciclopedia Jurídica. *Base Imponible*. 2014, Disponibilidad y Acceso en: <http://www.encyclopediaturidica.biz14.com/d/base-imponible/base-imponible.htm>, Fecha de Consulta: 12 de marzo de 2017.

¹⁷ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. *Fundamentos tributarios*. Guatemala, Comunicación Gráfica G&A, 2009, tercera edición, Págs. 146-147.

¹⁸ Carrera Raya, Francisco José. *Manual de Derecho Financiero, Volumen II. óp.cit.*, pág. 75.

¹⁹ *Loc.cit.*

²⁰ Pérez Royo, Fernando. *óp.cit.*, pág. 168.

²¹ Enciclopedia Jurídica. *Deducción*. 2014, Disponibilidad y Acceso en: <http://www.encyclopediaturidica.biz14.com/d/deducciones/deducciones.htm>, Fecha de consulta: 12 de marzo de 2017.

a las deducciones como: «*Reducción de la renta del contribuyente sometida a gravamen o base imponible, a causa de reducciones establecidas en la ley.*»²²

Es necesario tener un concepto que pueda englobar y determinar de una manera concreta lo que es una deducción y el más acertado, a juicio de la autora, es el proporcionado por Juan Carlos Casellas Gálvez, que conceptualiza a la deducción así: «*Es el instituto tributario que aminora, erosina o desgrava por razones de justicia tributaria o extrafiscalidad, la base imponible o la cuota*».²³

Se puede concluir que la deducción puede operar tanto en la base imponible como en la cuota, y ésta consiste en un *instituto tributario que permite depurar la base imponible*, por razones de justicia tributaria o extrafiscalidad.

b) Tipo impositivo

Fernando Pérez Royo determina que el tipo impositivo se refiere a aquel porcentaje aplicable sobre la base imponible que tiene como resultado la cuota que debe de pagar el sujeto pasivo de la obligación tributaria para extinguir la misma, distinguiendo que pueden existir tipos impositivos de carácter proporcional o progresivo, según lo indique la legislación de cada país.²⁴

El tipo impositivo es definido por la Enciclopedia Jurídica como: «*Constituye la tarifa del impuesto, el tipo impositivo se aplica sobre la base imponible o liquidable para hallar la cuota tributaria; permite obtener la parte de riqueza con que se ha de contribuir.*»²⁵

²² Letona, Juan. *Deducciones, descuentos y recargos*. 2012, Disponibilidad y Acceso en: <https://prezi.com/di17pnbljfx/presentacion-deducciones-descuentos-y-recargos/>, Fecha de Consulta: 12 de marzo de 2017.

²³ Casellas Gálvez, Dr. Juan Carlos. *La deducción: una base de recaudación*. Guatemala, Instituto Guatemalteco de Derecho Tributario, 2014, Diapositiva 7, Disponibilidad y Acceso en: <http://slideplayer.es/slide/4172879/>, Fecha de Consulta: 12 de marzo de 2017.

²⁴ Pérez Royo, Fernando. *óp.cit.*, pág. 178.

²⁵ Enciclopedia Jurídica. *Tipo de Gravamen*. 2014, Disponibilidad y Acceso en: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/tipo-de-gravamen/tipo-de-gravamen.htm>, Fecha de Consulta: 12 de marzo de 2017.

Tomando como base los conceptos previamente analizados, se permite determinar que el tipo impositivo es aquel porcentaje que aplicado a la base imponible da como resultado la cuota que el contribuyente debe de pagar a la autoridad fiscal.

c) Cuota

La Enciclopedia Jurídica define a la cuota de la relación tributaria en el siguiente sentido: *«Es la cantidad a satisfacer como obligación de pago por quien está sujeto a un tributo. Puede consistir en la cuota íntegra, que es el resultado de aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen, o en la cuota líquida si sobre la anterior procediera aplicar deducciones.»*²⁶

Por su parte, Fernando Pérez Royo es del criterio que la cuota tributaria podrá determinarse en función del tipo impositivo aplicable, puesto que en los casos en donde la legislación prevé una cuota fija, éste resulta directamente de lo establecido por la norma; en cambio en el caso de una cuota variable, ésta resulta de la conjugación de la base imponible con el tipo impositivo.²⁷

De manera pragmática y sencilla, se puede determinar que la cuota es el monto del tributo que el contribuyente debe de pagarle a la autoridad fiscal, atendiendo al deber de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos.

1.5. Principios del Derecho Tributario

Diversos juristas y autores se han dedicado a la definición y aproximación de los principios del Derecho focalizados en la rama del Derecho Tributario. Jorge Luis García Solares indica que los principios tributarios: *«No son más que lineamientos por los que se debe regir el sistema tributario de un país, los generalmente aceptados son los de*

²⁶ Enciclopedia Jurídica. *Cuota*. 2014, Disponibilidad y Acceso en: <http://www.encyclopedi juridica.biz14.com/d/cuota-tributaria/cuota-tributaria.htm>, Fecha de Consulta: 12 de marzo de 2017.

²⁷ Pérez Royo, Fernando. *óp.cit.*, pág. 180.

legalidad, capacidad de pago, de igualdad, de generalidad, de proporcionalidad y el de no confiscación entre otros, desarrollados en la Constitución Política de la República.»²⁸

Ahora bien, es de general conocimiento que la actuación y el ejercicio del Organismo Legislativo en la creación de la normativa legal que se encargará de regular a un país en el ámbito tributario -orientado a la captación de los recursos que necesita el Estado para el financiamiento de los gastos públicos y por ende la satisfacción de necesidades públicas- no es ilimitada. Por ello, la *Norma Normarum* o *Lex Superior*, que constituye la Constitución Política de la República de Guatemala en el caso concreto, contiene una serie de lineamientos que constituyen límites al ejercicio de la potestad normativa tributaria atribuida al Congreso de la República de Guatemala, siendo éstos los principios de justicia tributaria.

Para tener una mejor aproximación a los principios de justicia tributaria regulados en Guatemala, es necesario hacer una breve descripción del objeto de estudio de cada uno, pudiendo así, adentrarse en el principio de justicia tributaria material que es el tema particular de este trabajo investigativo: el principio de prohibición a la doble o múltiple tributación. Por ello, procederemos a dar una breve conceptualización de la temática central de estudio de la siguiente clasificación:

1.5.1. Principios de Justicia Tributaria Formal

Con referencia a los Principios de Justicia Tributaria Formal, Evelyn Alejandra Nájera Corado hace una aclaración que servirá como punto de partida para la definición a proporcionar del tema, siendo esta la siguiente: «*Tales principios son sólo una garantía formal de competencia en cuanto al órgano productor de la norma, pero no constituye, en sí mismo, garantía de justicia y razonabilidad en la imposición.*»²⁹ Fue necesario

²⁸ García Solares, Jorge Luis. *Análisis Jurídico y Doctrinario de la Vigencia del Principio de No Confiscación en las Multas y Recargos Aplicados a los Contribuyentes por el pago Extemporáneo del Impuesto al Valor Agregado –IVA-*. Guatemala, 2007, Pág. 52, Disponibilidad y acceso: http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04_6576.pdf, Fecha de Consulta: 25 de febrero de 2017

²⁹ Nájera Corado, Evelyn Alejandra. *El Registro Fiscal de Imprentas a la Luz de los Principios Constitucionales del Derecho Tributario Guatemalteco*. Guatemala, 2008, Pág. 15-16, Disponibilidad y

implementar este comentario, ya que hace la salvedad de la trascendente relación que tienen los principios de justicia formal y material como límites constitucionales que se complementan entre sí y constituyen garantías para los contribuyentes que serán los obligados a cumplir con las prestaciones tributarias.

De manera concreta, los principios de justicia tributaria formal evidentemente tienen como fin principal limitar las vías a utilizar en el Derecho para crear los tributos por parte de la potestad tributaria, límites que figuran en todas las jurisdicciones atendiendo a las necesidades y ordenamientos jurídicos que se traten. En el caso de Guatemala, el principio de justicia tributaria formal fundamental está constituido por el Principio de Legalidad Tributaria.

a) Principio de Legalidad

El Principio de Legalidad tributaria, como uno de los principios más importantes de justicia tributaria formal, es uno de los principios rectores de la justicia tributaria en general, por esta razón, se procederá a indicar las definiciones que los juristas han realizado acerca del mismo.

Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez define de una manera breve el principio de legalidad en el ámbito tributario, expresando que: «*Esta garantía incluye dos aspectos: a) Sobre el establecimiento de las contribuciones y b) sobre la actuación de las autoridades.*»³⁰ En el mismo sentido, pero de una forma más concreta, Héctor Villegas define al principio de legalidad como: «*El principio de legalidad significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas por el Poder Legislativo.*»³¹

acceso en: <http://www.unis.edu.gt/ap/fetch/registro-fiscal-imprentas-derecho-tributario-guatemalteco.pdf>, Fecha de Consulta: 25 de febrero de 2017.

³⁰ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios del Derecho Tributario*. México, Editorial Limusa, S.A., 1998, Tercera Edición, pág. 56.

³¹ Villegas, Héctor Belisario. *óp.cit.*, pág. 190.

León Ignacio Blanco Ramos realiza un concepto que engloba, a juicio de la escritora de este trabajo investigativo, la finalidad de la existencia del principio de legalidad en materia Tributaria, manifestando: *«En el Derecho Tributario, el principio de legalidad significa sumisión de la actividad tributaria a la ley, y especialmente, a la superley o Ley fundamental que es la Constitución. Es decir, que la Administración Pública sólo puede exigir tributos dentro de los límites que la Ley le permite; en efecto, su razón de ser está en garantizar al ciudadano la seguridad jurídica frente a la actuación del gobernante.»*³²

Es indiscutible concluir que el principio de legalidad tributaria se refiere expresamente a que la creación de todos los tributos debe de emanar de una norma jurídica con grado de ley, y, en consecuencia, deben de emanar del Organismo Legislativo del Estado, que es el encargado de crear las leyes.

i) Reserva de Ley

León Ignacio Blanco Ramos ha definido a la reserva de ley señalando que: *«Este principio está estrechamente relacionado con el de la legalidad, significando que determinadas materias o aspectos jurídicos han de ser regulados por una ley formal.»*³³ En el mismo sentido, Ángel Estuardo Menéndez Ochoa es explícito al definir la reserva de ley de forma más orientada a la legislación guatemalteca en particular, conceptualizándola como: *«Parte del aforismo latino Nullum Tributum sine lege (no existe tributo, si no lo establece la ley) y postula que para ser aplicado un tributo legalmente en nuestro país, debe estar establecido en una ley que adicionalmente debe determinar sus bases de recaudación, así mismo le corresponde a la ley establecer requisitos y otros elementos necesarios para el cumplimiento de lo dispuesto en la ley.»*³⁴

³² Blanco Ramos, León Ignacio. *Derecho Tributario: Parte General y Legislación Española*. España, Editorial Ariel, 1973, pág. 30.

³³ *Ibid.*, pág. 32.

³⁴ Menéndez Ochoa, Ángel Estuardo. *Diplomado en Actualización Tributaria*. Guatemala, 2010, Diapositiva 9, Disponibilidad y acceso en: file:///C:/Users/auraa%20xD/Downloads/PRINCIPIOS_CONSTITUCIONALES_DEL_DERECHO_TRIBUTARIO_GUATEMALTECO%20(1).pdf, Fecha de Consulta: 25 de febrero de 2017

En el caso de Guatemala, se puede concluir que la Reserva de Ley es un mandato constitucional en donde el constituyente dejó establecida la parcela del derecho que debe de tener su fundamento en ley, brindando así, una garantía al ciudadano para sus derechos fundamentales. Dicho mandato vincula a ciudadanos, a la administración pública e incluso a los mismos legisladores, constituyendo un límite a su potestad legislativa.

En la doctrina, la reserva de ley tiene una clasificación que muchas veces queda sin ser mencionada. Juan Carlos Casellas Gálvez la define brevemente: a) *Reserva de Ley Absoluta* como aquella que exige que todos los elementos del tributo estén incluidos en una ley; b) *Reserva de Ley Relativa* como aquella que reclama que en la Ley únicamente estén establecidos los elementos esenciales del tributo.³⁵

La reserva de ley relativa señala que los elementos fundamentales del tributo deben estar establecidos en ley y sus demás características en los reglamentos; mientras que, la reserva de ley absoluta señala que tanto los elementos cualitativos como los elementos cuantitativos del tributo deben estar contenidos en ley, dejando sin partida a los reglamentos.

ii) Preferencia de Ley

Otro de los principios contenidos en el principio de legalidad tributaria es el principio de Preferencia de Ley, que Ángel Estuardo Menéndez Ochoa expone en el siguiente sentido: «*Se refiere a que, para su aplicación, la Ley debe prevalecer sobre cualquier reglamento, circular, memorando u otra disposición de inferior jerarquía y por tal motivo dichas disposiciones no pueden cambiar su contenido, limitándose estas normas estrictamente a desarrollar lo dispuesto en la ley, a efecto de agilizar su aplicación y evitar el detalle en*

³⁵ Casellas Gálvez, Juan Carlos. "El Principio de Legalidad y la Distribución de la Potestad Normativa Tributaria en Guatemala". *Revista del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala*, No. 58/2009, Guatemala, 2010, pág. 62.

materia legislativa.»³⁶ Sobre este principio particular, es importante hacer ver el papel que juegan en materia tributaria las disposiciones normativas con un grado jerárquico inferior a la ley, concretando que su rol va orientado a desarrollar la aplicación del tributo establecido en la ley y por ello deben de proporcionar mayores facilidades al contribuyente para el cumplimiento de los aspectos administrativos.

Juan Carlos Casellas Gálvez la conceptualiza como: «*Juicio de valor emitido por el legislador ordinario, quien, a través de una norma jurídica con rango de Ley, dispone las materias que necesariamente deberán regularse por normas jurídicas con el mismo rango.»³⁷ Por ende, es evidente que la preferencia de ley únicamente va dirigida a la administración pública, vedando su potestad reglamentaria en aquellas áreas que dicho legislador ha reservado a la ley.*

b) Principio de Jerarquía Normativa

La Enciclopedia Jurídica conceptualiza la jerarquía normativa de la siguiente forma: «*Ordenación jerárquica o escalonada de las normas jurídicas de modo que las normas de rango inferior no pueden contradecir ni vulnerar lo establecido por una norma de rango superior que tiene mucho valor.»³⁸ Es evidente que el principio de jerarquía normativa permite establecer un orden de aplicabilidad de la normativa jurídica y proporciona un criterio para solucionar posibles contradicciones entre normas que tengan un rango distinto.*

Manuel Ossorio define el principio de jerarquía normativa así: «*Relación entre las distintas normas que componen el sistema jurídico, tal que unas -las jerárquicamente*

³⁶ Menéndez Ochoa, Ángel Estuardo. *Diplomado en Actualización Tributaria*. Guatemala, 2010, Diapositiva 10, Disponibilidad y acceso en: [file:///C:/Users/auraa%20xD/Downloads/PRINCIPIOS_CONSTITUCIONALES_DEL_DERECHO_TRIBUTARIO_GUATEMALTECO%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/auraa%20xD/Downloads/PRINCIPIOS_CONSTITUCIONALES_DEL_DERECHO_TRIBUTARIO_GUATEMALTECO%20(1).pdf), Fecha de Consulta: 25 de febrero de 2017.

³⁷ Casellas Gálvez, Dr. Juan Carlos. "El Principio de Legalidad y la Distribución de la Potestad Normativa Tributaria en Guatemala". *óp.cit.*, págs. 60-61.

³⁸ Enciclopedia Jurídica. *Jerarquía Normativa*. 2014, Disponibilidad y Acceso en: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/jerarquia-normativa/jerarquia-normativa.htm>, Fecha de Consulta: 12 de marzo de 2017.

*superiores- fijan el contenido de las inferiores o establecen el procedimiento para su sanción.»*³⁹ En la mayoría de ordenamientos jurídicos contemporáneos, la norma con la jerarquía máxima es la Constitución de cada Estado, de la cual deviene la validez del resto de normas que lo conforman.

Con relación específica a la rama del Derecho Tributario, el principio de Jerarquía Normativa permite dilucidar la distribución de facultades y la legalidad de las normas jurídicas que contienen lo relativo a la relación jurídico-tributario, partiendo de los parámetros que fija la Constitución, como la cúspide de todo ordenamiento jurídico, continuando con las materias que han sido confiadas a las normas jurídicas con rango de ley y terminando con los aspectos que han de ser abordados por los reglamentos, siempre con la salvedad que este principio acota referente a la prohibición que tienen las normas jurídicas de rango inferior de contradecir a las de rango superior.

c) Principio de Seguridad Jurídica

La seguridad jurídica es conceptualizada por Manuel Ossorio de la siguiente forma: *«Condición esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que las integran. Representa la garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones, sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes pueda causarles perjuicio.»*⁴⁰

Si bien es cierto que el principio de Seguridad Jurídica, más que una manifestación necesaria dentro del Derecho Tributario, es un principio fundamental del Derecho en sí. Francisco José Carrera Raya distingue que la seguridad jurídica en el ámbito tributario puede ser objeto de una doble formulación: *«a) Positiva, es decir, que los ciudadanos puedan conocer las consecuencias tributarias de su conducta; y b) Negativa, prohibiendo la arbitrariedad de los poderes públicos en la producción y aplicación de las normas*

³⁹ Ossorio, Manuel. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Argentina, Editorial Heliasta, 2004, trigésima edición, Pág. 515.

⁴⁰ *Ibíd.*, pág. 873.

tributarias.»⁴¹ Cuando el Derecho puede proporcionar a los habitantes de un Estado la certeza de su conocimiento, así como del conocimiento de sus efectos; se puede verificar que el sistema del ordenamiento jurídico garantiza la seguridad jurídica desde su creación hasta la aplicación a cada caso concreto.

Adolfo Wagner y Adam Smith, citados por Mauricio A. Plazas Vega, exponen la definición del principio de eficiencia del sistema tributario que tiene íntima relación con el principio que se pretende abordar en el presente apartado, conceptualizándolo como: «*La eficiencia del sistema tributario debe de interpretarse en relación con la administración y con el contribuyente. Con la primera, para procurar un sistema tributario simple, claro y controlado por funcionarios capaces, honestos y bien remunerados; y con el segundo, para comprometerlo con tributos moderados y adecuados que ni desincentiven su gestión económica ni den lugar a la evasión fiscal.*»⁴²

Se puede concluir con relación a este principio tributario que, al estar el ámbito de libertad de los ciudadanos reservado a la ley, que emana de un órgano competente, esta delimitación legal debe de ser cierta, clara y predecible, permitiendo que en el ámbito tributario los contribuyentes conozcan las consecuencias de sus actos y así se pueda generar confianza de parte de los mismos en que el ordenamiento jurídico que los rige se va a aplicar de la forma correcta.

1.5.2. Principios de Justicia Tributaria Material

Previo a definir los principios de Justicia Tributaria Material, hay una interesante aclaración que hace Mario Eduardo Gómez García acerca de dichos principios: «*Puede afirmarse que los distintos principios enumerados como principios de justicia tributaria material no encuentran explicación de forma aislada, sino que entre ellos existe una lógica*

⁴¹ Carrera Raya, Francisco José. *Manual de Derecho Financiero, Volumen I. óp.cit.*, pág. 97.

⁴² Plazas Vega, Mauricio. A. *óp.cit.*, págs. 432-433.

dependencia, como consecuencia de ser la expresión de un mismo ideal: el reparto justo de la carga tributaria.»⁴³

Si bien es cierto que los principios de justicia tributaria material podrían tener como finalidad el reparto justo de la carga tributaria, dicha finalidad no simplemente se reduce a ese campo, sino que éstos principios tienen como fin principal el ser un límite material constitucional que debe de observar el poder tributario al momento de crear el tributo, específicamente, en referencia al contenido y características de la prestación tributaria; logrando así, que el sistema tributario sea justo y equitativo. José Maldonado Stark y Raúl Rodríguez Pereyra establecen que los principios de corte material proporcionan la motivación y delimitación de la potestad que tienen los Estados para establecer las cargas tributarias, para que sea posible determinar en qué momentos dichos tributos pueden ser considerados como justos.⁴⁴

Dentro de los principios de Justicia Tributaria Material que están regulados en la Constitución Política de la República de Guatemala se pueden mencionar: el principio de capacidad de pago, principio de igualdad, principio de prohibición a la doble o múltiple tributación y la prohibición a los tributos confiscatorios.

a) Principio de Capacidad de Pago o Capacidad Contributiva

Ramón Valdés Costa asevera que históricamente se ha abierto el paso para encontrar un criterio que brinde una justificación acerca del momento en el que el Estado crea las cargas impositivas en base al principio de capacidad contributiva, y según su criterio éste se refiere a: *«La posibilidad económica que tiene el individuo de contribuir a sufragar los gastos públicos destinados a satisfacer las necesidades colectivas.»⁴⁵* Este principio

⁴³ Gómez García, Mario Eduardo. *IV. Principios del Derecho Tributario*. 2009, Pág. 147-148, Disponibilidad y Acceso en: <https://jfpont.files.wordpress.com/2009/09/principios-del-derecho-tributario.pdf>, Fecha de Consulta: 25 de febrero de 2017.

⁴⁴ Maldonado Stark, José y Raúl E. Rodríguez Pereyra. *Los principios materiales de justicia tributaria*. República Dominicana, 2013, Disponibilidad y acceso en: <http://idempresa.edu.do/wp-content/uploads/2013/03/Principios-Materiales-de-Justicia-Tributaria-.pdf>, Fecha de consulta: 25 de febrero de 2017.

⁴⁵ Valdés Costa, Ramón. *óp.cit.*, pág. 445.

podría considerarse como uno de los más importantes del Derecho Tributario en general, en virtud de no considerar no solamente la riqueza en sí misma, sino que vincularla a la persona que es titular de la misma, a la situación social que vive, el núcleo familiar del que es parte, siendo cada uno de estos aspectos los destinatarios de la distribución de la riqueza de la cual es acreedor.

Francisco José Carrera Raya es claro al indicar, con relación al principio de capacidad contributiva, que este principio exigirá, no sólo la participación en el sostenimiento de los gastos públicos por quien tenga la capacidad de pago suficiente, sino que, además, esa participación se establezca en función de su respectivo nivel económico, en el sentido que quién tenga una capacidad económica mayor contribuya en mayor cuantía que los que están situados en un nivel inferior.⁴⁶ Es el caso que para la delimitación de este principio en particular, se ha de tener en cuenta la capacidad económica *absoluta*, como aquella aptitud abstracta para sufragar gastos públicos y la capacidad económica *relativa*, como aquél parámetro que permita delimitar el grado de capacidad de contribución.

En cuanto a las funciones que puede cumplir el presente principio, Pérez Royo, Fernando⁴⁷ manifiesta que el principio de capacidad contributiva cumple tres funciones dentro de los ordenamientos jurídicos tributarios que adoptan dicho principio como uno de sus principios rectores, siendo las siguientes: a) Ser el fundamento de la imposición o de la tributación; b) Precisar límites al legislador en el desarrollo de su poder tributario; y c) Servir de orientación al mismo legislador en cuanto al uso que da a dicho poder tributario.

Se puede determinar que el principio de capacidad contributiva se ve reflejado en el hecho generador, en virtud que es en esa parte de la estructura del tributo en donde el contribuyente pone de manifiesto una expresión de riqueza que pronto se podrá evaluar, ya sea desde una perspectiva general, de cara a índices de riqueza directos o indirectos o desde una perspectiva relativa de cara a un contribuyente en particular, tomando en

⁴⁶ Carrera Raya, Francisco José. *Manual de Derecho Financiero, Volumen I. óp.cit.*, pág. 91.

⁴⁷ Pérez Royo, Fernando. *óp.cit.*, pág. 36.

cuenta ese porcentaje de riqueza que necesita el contribuyente para satisfacer sus necesidades básicas, conocido como mínimo vital de existencia.

b) Principio de Igualdad

Ramón Valdés Costa es explícito al exponer que desde su punto de vista, se puede hablar de una terminología convencional con relación a este principio:⁴⁸ *igualdad en la ley*, en el sentido que la ley no debe establecer desigualdades ante las cargas públicas; *igualdad por la ley*, en el sentido de que se debe de lograr una igualdad entre los individuos, corrigiendo las desigualdades económicas imperantes; *igualdad ante la ley*, que se refiere a que la norma debe ser aplicada con criterio de estricta igualdad a todos los afectados por la misma; e *igualdad de las partes*, vinculado con la concepción de la obligación tributaria, como una relación de crédito y débito, no como una relación de poder.

Hay diversas características que pueden englobar todo el concepto de este principio. Al respecto, Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López, citados por Francisco García Dorado, realizan seis afirmaciones que engloban el contenido del principio de igualdad en el Derecho Tributario, siendo éstas las siguientes:⁴⁹

- A) El principio de igualdad se traduce a que situaciones económicamente iguales deben de ser tratadas de la misma forma.
- B) El principio de igualdad veda aquellas desigualdades que puedan reputarse como discriminatorias y de carácter de justificación.
- C) El principio de igualdad exige tanto la igualdad ante la ley como la igualdad ante la aplicación de la ley.
- D) El principio de igualdad no ampara el derecho a exigir diferencias de trato en situaciones desiguales.
- E) El principio de igualdad debe de ser interpretado con las demás exigencias de otros principios de justicia tributaria, en su conjunto.

⁴⁸ Valdés Costa, Ramón. *óp.cit.*, pág. 370.

⁴⁹ García Dorado, Francisco. *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y deber de tributación*. España, Editorial Dykinson, S.L., 2002, pág. 75

F) El principio de igualdad tributario debe de complementarse con la igualdad en el ordenamiento del gasto público.

Por otro lado, Mauricio A. Plazas Vega realiza una definición del principio de igualdad que a su parecer, puede abarcar cada una de las características que son parte de dicho principio, definiéndolo como: «*El principio de igualdad se opone a los tratamientos discriminatorios que impliquen afectar con mayor incidencia a quienes se encuentren en la misma situación, como desarrollo que es de los postulados de equidad vertical y equidad horizontal; es decir, está orientado a impedir tratamientos discriminatorios o privilegiados que no tengan justificación.*»⁵⁰

Se puede afirmar que el principio de igualdad se divide en: *principio de igualdad formal tributaria*, que abarca el hecho que situaciones homogéneas reciban un trato homogéneo y situaciones desiguales reciban un trato distinto en virtud de una razón justificada, evaluando si la medida utilizada en el trato distintivo es proporcional al fin que se pretende; y *principio de igualdad material tributaria* que se enfoca en aquellas desigualdades innatas que impiden que las personas no puedan acceder a ciertos derechos y libertades, razón por la cual, el poder público debe de realizar actuaciones orientadas a sacar de esa situación de desigualdad a los contribuyentes por medio de medidas que atiendan a un criterio objetivo en cuanto a la capacidad contributiva, proporcional en cuanto a los efectos y no arbitrario.

c) Principio de Prohibición a los Tributos Confiscatorios

El autor Francisco García Dorado determina que el principio de prohibición a los tributos confiscatorios tiene como misión impedir el agotamiento de la riqueza imponible, es decir, no destruir los índices directos o indirectos que ponen de manifiesto la capacidad económica y que incorpora el legislador como hecho imponible, a modo de pretexto del deber de tributación.⁵¹ En consecuencia, se puede concluir que el principio de capacidad

⁵⁰ Plazas Vega, Mauricio A. *óp.cit.*, pág. 438.

⁵¹ García Dorado, Francisco. *óp.cit.*, págs. 154 y 156.

económica del contribuyente se convierte en una de las bases y fundamentos para llevar a cabo la aplicación del presente principio, estableciendo por parte del legislador los límites que tendrá la imposición de las cargas tributarias para los contribuyentes.

Mauricio A. Plazas Vega es de la opinión que si según este principio se busca que la incidencia del tributo no pueda llegar al extremo de privar al contribuyente de la fuente de imposición, es necesario que cada ordenamiento jurídico pueda tener plasmado de una manera clara lo que la doctrina conoce como *clasificación tradicional de los impuestos*, haciendo así la distinción entre los impuestos *directos e indirectos*, porque es en los impuestos directos en donde se puede determinar si se viola o no el principio de no confiscatoriedad.⁵²

Por su parte, Francisco José Carrera Raya asevera que este principio tiene como motivación principal que las personas no se vean privadas arbitrariamente de sus bienes y rentas, de tal modo que sus derechos fundamentales y constitucionales a poseer y mantener un patrimonio o propiedad privada, se vean violentados por el fisco y el sistema tributario en su conjunto.⁵³

Se puede indicar que este principio tiene por objeto ser un límite al poder tributario para que éste no afecte la propiedad del contribuyente más allá de su capacidad contributiva. Para establecer el alcance confiscatorio de un tributo es necesario abarcarlo desde una perspectiva particular al contribuyente y tomando el sistema tributario en su conjunto, por la presión fiscal que se deriva de las diversas obligaciones tributarias que deben de ser atendidas por un contribuyente específico; puesto que, si el contribuyente debe acudir a otras fuentes de ingreso para cumplir con sus obligaciones tributarias, la capacidad contributiva se vería anulada.

⁵² Plazas Vega, Mauricio A. *óp.cit.*, pág. 436.

⁵³ Carrera Raya, Francisco José. *Manual de Derecho Financiero, Volumen I. óp.cit.*, pág. 97.

CAPÍTULO 2

EL PRINCIPIO DE PROHIBICION A LA DOBLE O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN

2.1. Evolución histórica

Galo A. Maldonado liga el origen de la doble o múltiple tributación internacional con la llamada *globalización económica mundial*, siendo del criterio que a la par del crecimiento de la internacionalización de los mercados, los países empiezan a desarrollar transacciones económicas no únicamente dentro de sus territorios, sino con sus pares a nivel internacional.⁵⁴ Es indiscutible que al momento en que se desarrollan transacciones económicas gravadas por distintas legislaciones dentro de otros territorios por parte de individuos pertenecientes a otras jurisdicciones, las administraciones tributarias de ambos territorios comienzan a tomar el papel que les corresponde y que puede llegar a perjudicar la capacidad contributiva de dicho individuo derivado de una doble imposición.

Ramón Valdés Costa señala que la evolución de este sector reciente del Derecho Tributario está vinculada a la internacionalización de la economía manifestada por el crecimiento del comercio, de las inversiones, de la transferencia de tecnología y de las prestaciones de servicios profesionales; situaciones que crearon problemas de doble imposición, evasión y elusión fiscal, abriendo las puertas para crear convenciones entre países desarrollados y en desarrollo.⁵⁵

El autor divide las etapas más importantes de la evolución de la doble o múltiple tributación de la siguiente forma:⁵⁶

- A) La etapa inicial, durante las últimas reuniones del Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones Unidas, celebradas en México en 1943 y Londres en 1946, en donde la primera tuvo una posición favorable a los países en desarrollo y la segunda con

⁵⁴ Maldonado, Galo A. *Tendencias en los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por países de Latinoamérica*. Panamá, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2016, pág. 1

⁵⁵ Valdés Costa, Ramón. *óp.cit.*, pág. 29.

⁵⁶ *Ibíd.*, págs. 30-31

una posición favorable a los países desarrollados, obteniendo como resultado la creación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y su modelo de tratado de 1963, modificado en 1977.

- B) En el ámbito latinoamericano e interamericano, la labor desempeñada por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), relacionada con los criterios de la fuente y de la renta mundial se inicia en las I Jornadas celebradas en Montevideo en 1970 y culmina con VII de Caracas en 1975.

Galo A. Maldonado opina que el primer antecedente de los Convenios para evitar la doble imposición surge después de la Primera Guerra Mundial, en donde un grupo de expertos de la Liga de las Naciones Unidas toma la tarea de identificar los problemas relacionados con la doble imposición. La Liga de Expertos realiza la propuesta de abordar la problemática que le fue confiada por medio de un convenio bilateral y publica el Modelo de Convenio en 1928,⁵⁷ que constituye el antecedente para los modelos más importantes actualmente en la materia: el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, suscrito en París en el año de 1977 y la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo suscrito en Nueva York en el año 2001. Con respecto a Guatemala, es miembro de la Organización de Naciones Unidas desde el 21 de septiembre de 1945 y actualmente no es miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

Francisco Alfredo García Prats manifiesta que los Modelos de Convenio surgen con la finalidad de ser mecanismos complementarios a los Convenios Bilaterales, como una contribución de las organizaciones internacionales -inicialmente la Sociedad de Naciones Unidas- para su elaboración, ante la necesidad de fijar una estructura y un contenido homogéneo y coherente al tratamiento de los conflictos tributarios internacionales derivados de la imposición simultánea sobre la renta transnacional.⁵⁸ Una solución de

⁵⁷ Maldonado, Galo A. *óp.cit.*, pág. 3.

⁵⁸ García Prats, Francisco Alfredo. "Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición". *Crónica Tributaria*, Número 133/2009, España, 2009, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 103.

carácter bilateral permite que los sistemas tributarios de los Estados contratantes se adecúen de una mejor forma las condiciones específicas que regirán su posición negociadora frente al otro Estado con relación a la eliminación de la doble imposición internacional. Por ello, es de suma importancia tener un modelo internacional que contenga disposiciones generales que puedan guiar a los Estados en el proceso de suscripción de un tratado internacional de esta naturaleza.

2.2. Definiciones y aproximación conceptual

El principio de prohibición a la doble o múltiple tributación es uno de los principios tributarios que reviste una importancia trascendental en el sistema tributario de cada uno de los países del mundo y desde esa perspectiva, se hace necesario realizar un análisis profundo sobre el mismo y la evolución que ha tenido de conformidad con la constante transformación que sufren los sistemas jurídicos de las sociedades.

Ottmar Buhler realiza una distinción que amerita ser mencionada con respecto a la doble o múltiple tributación, estableciendo que existe doble imposición internacional en un sentido amplio cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo período, pero al momento en que se añade a todos los elementos previamente detallados la identidad de sujeto pasivo, se obtiene el concepto de la doble o múltiple tributación en un sentido estricto.⁵⁹

Manuel Ossorio conceptualiza a la doble imposición de una forma breve pero concisa: «*Aplicación de dos o más impuestos respecto de un mismo hecho imponible.*»⁶⁰ Por otro lado, Juan Carlos Luqui afirma que se origina la doble o múltiple tributación cuando: «*Un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza*

⁵⁹ Buhler, Ottmar. *Principios de Derecho Internacional Tributario*. España, Editorial de Derecho Financiero, 1968, pág. 44

⁶⁰ Ossorio, Manuel. *óp.cit.*, pág. 339.

por el mismo hecho generador, por idéntico periodo, aplicado por un mismo ente político que tenga el correspondiente poder originario para crearlo.»⁶¹

Se puede afirmar que la doble o múltiple tributación existe cuando un mismo sujeto pasivo es gravado por dos o más impuestos análogos, derivados de un mismo hecho generador y en el mismo evento o período por dos o más entes públicos pertenecientes al mismo Estado. Partiendo de dicha definición, el principio de prohibición a la doble o múltiple tributación tiene como fin último evitar que un mismo sujeto pasivo sea víctima de los efectos derivados de la doble o múltiple tributación y que su capacidad contributiva se vea afectada por dicha situación.

2.3. Elementos

Tomando como punto de partida las definiciones y aproximaciones conceptuales previamente descritas, la autora del trabajo de investigación puede afirmar que los elementos de la doble tributación son los siguientes:

- A) Identidad de sujeto activo, entendiéndose como dos o más sujetos públicos que ostentan el poder tributario dentro de una determinada jurisdicción, cuando se tratare de Estados descentralizados y para el caso de Estados centralizados, sería el sujeto activo que ostenta el único poder tributario.
- B) Identidad de sujeto pasivo, concibiéndose como aquella persona individual o jurídica que se vincula en dos relaciones tributarias creadas por el mismo hecho generador.
- C) Identidad de hecho generador, partiendo de la idea que un mismo supuesto previsto en la ley y que es expresivo de riqueza puede ser gravado dos o más veces a través de tributos análogos.
- D) Identidad de período de imposición o evento, comprendiéndolos como aquel período o actividad en el que se genera la obligación tributaria.

⁶¹ Luqui, Juan Carlos. *La Obligación Tributaria*. Argentina, Ediciones de Palma, 1999, tercera edición, Pág. 166.

2.4. Criterios de sujeción

Fernando Sainz de Bajunda, citado por Juan Jesús Martos, afirma que el principio de soberanía fiscal se entiende como aquel poder que se atribuye a un Estado para que éste someta a imposición aquellos hechos que, teniendo algún vínculo con el mismo, denoten alguna manifestación de capacidad económica.⁶² En otras palabras, este principio indica que cada jurisdicción tiene libertad para regular de manera autónoma la normativa y procedimientos que su sistema fiscal deberá de seguir. En el mismo sentido, la vinculación que tienen los hechos objeto de gravamen con dicho Estado se concreta a través de criterios de sujeción o puntos de conexión previstos por la legislación tributaria.

Ronald Evans conceptualiza los criterios de sujeción como aquellos que determinan la relación jurídica entre un ente estatal soberano y un sujeto pasivo, que da origen al nacimiento de un derecho de imposición, bien conocido como la relación jurídico-tributaria que nace entre el que detenta la potestad tributaria y el sujeto pasivo de dicha obligación.

63

Fernando Pérez Royo es de la opinión que la determinación de los criterios empleados para establecer la sujeción de un determinado hecho al mandato de una norma tiene íntima relación con el problema de *puntos de conexión*. Señala el autor con relación al problema de conexión lo siguiente: «*Las normas sobre puntos de conexión pueden proceder de dos fuentes. En primer lugar, del ordenamiento interno propiamente dicho, que establece autónomamente sus criterios de sujeción. En segundo lugar, como instrumento para la solución de conflictos entre diversos ordenamientos, de tratados internacionales, generalmente de carácter bilateral.*»⁶⁴

⁶² Martos, Juan Jesús. *Criterios de Sujeción de las Rentas del Teletrabajo Internacional, Residencia Fiscal y Doble Imposición Internacional*. España, Universidad de Granada, 2002, pág. 172, Disponibilidad y Acceso en: <http://www.uhu.es/publicaciones/ojs/index.php/trabajo/article/view/174/289>, Fecha de Consulta: 31 de marzo de 2017.

⁶³ Evans Márquez, Ronald. *Régimen jurídico de la doble tributación internacional*. Venezuela, Editorial Mc Graw Hill, 1999, pág. 5.

⁶⁴ Pérez Royo, Fernando. *óp.cit.*, pág. 79.

Dentro de la doctrina se han distinguido criterios o elementos de carácter *subjetivo*, que hacen referencia a la relación existente entre los sujetos y el Estado en virtud de criterios de naturaleza personal, en contraposición con criterios o elementos de carácter *objetivo*, que hacen referencia a la ocurrencia de hechos imponibles y análisis de actos y efectos jurídicos dentro de un territorio determinado, en que la persona se ve vinculada con dicho Estado.

Por esta razón, es necesario tener en consideración los distintos criterios que se han adoptado por los diversos ordenamientos jurídicos, que a continuación se describen:

2.4.1. Criterio de la renta mundial

Adolfo Atchabahian es de la opinión que el criterio de renta mundial es utilizado por la mayoría de países desarrollados y busca gravar la totalidad de los ingresos que perciben sus nacionales o las personas físicas domiciliadas en ellos, de manera independiente al origen geográfico de dichos ingresos. De igual modo, gravan la totalidad de las rentas de las personas jurídicas constituidas según sus leyes, o cuando se lleva a cabo desde su territorio la dirección o administración de las mismas, aplicando una combinación de ambas reglas.⁶⁵

Fernando Serrano Antón hace referencia al criterio de la renta mundial como aquellos factores de vinculación o puntos de conexión personales entre los sujetos pasivos de la relación tributaria y el Estado, sometiendo a tributación a algunas personas ya sea por su condición de residentes o de nacionales, y con independencia del lugar en donde se haya generado la manifestación de riqueza.⁶⁶ Sobre este orden de ideas, continúa manifestando el autor, que la tributación sobre el criterio de la renta mundial comprende

⁶⁵ Atchabahian, Adolfo. "La Doble Tributación Internacional entre países desarrollados y países en desarrollo". *Revista mensual de legislación, jurisprudencia y doctrina*, Tomo XXI-A, Argentina, julio a diciembre de 1971, Ediciones Contabilidad Moderna S.A.I.C., pág. 11

⁶⁶ Serrano Antón, Fernando. *Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal*. España, 2004, pág. 8, Disponibilidad y Acceso en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2006_18.pdf, Fecha de consulta: 18 de marzo de 2017.

el ejercicio de la soberanía fiscal sobre rentas producidas tanto dentro del territorio del Estado, como en el extranjero, en virtud de un nexo personal.⁶⁷

Félix Alberto Vega Borrego asevera que la sujeción por la renta mundial está basada en criterios de carácter personal, es decir, obligación personal en donde el contribuyente tributa por todas las rentas obtenidas con independencia del lugar en donde se hayan generado; en consecuencia, el gravamen no depende del lugar en donde se realiza el hecho generador de la obligación tributaria, sino que de la localización de la persona que lo realiza.⁶⁸

Meritxell Galtés Vicente, citado por Juan Jesús Martos, es explícito al indicar que el criterio de renta mundial se refiere a: *«Aquellos sujetos pasivos que detenta una condición que implica una relación directa y estable con el Estado, sujeto activo de la relación tributaria, en virtud del cual, se someten a gravamen por su renta mundial, con independencia del lugar de su obtención.»*⁶⁹

Se puede concluir que la tributación con base al criterio de renta mundial es una tributación ilimitada, ya que el gravamen que se genera en virtud de un hecho imponible debidamente delimitado por la ley, se origina sin restringirse al territorio del Estado con el que se ha establecido un punto de conexión de carácter personal.

2.4.2. Criterio de la fuente

Félix Alberto Vega Borrego, citando a María Teresa Soler Roch, es de la opinión que el criterio de la fuente puede considerarse como un criterio lógico que va acorde al poder tributario estatal como manifestación de la soberanía de un Estado, puesto que ningún

⁶⁷ *Loc.cit.*

⁶⁸ Vega Borrego, Félix Alberto. *Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición*. España, 2002, Tesis de Grado de Doctor de la Facultad de Derecho, Universidad Autónoma de Madrid, pág. 9.

⁶⁹ Martos, Juan Jesús. *Criterios de Sujeción de las Rentas del Teletrabajo Internacional, Residencia Fiscal y Doble Imposición Internacional*. España, Universidad de Granada, 2002, pág. 173, Disponibilidad y Acceso en: <http://www.uhu.es/publicaciones/ojs/index.php/trabajo/article/view/174/289>, Fecha de Consulta: 31 de marzo de 2017.

Estado soberano se abstendría de ejercer su poder tributario sobre riqueza producida dentro su territorio, por el hecho de poderse visualizar tal situación como dejar por un lado la soberanía de carácter territorial.⁷⁰

José Antonio Sainz de Vicuña, citado por Fernando Serrano Antón, conceptualiza al criterio de la fuente así: *«Manifestación del vínculo real, que supone que las leyes tributarias sólo se aplicarían a quienes residieran en territorio de un determinado país, cuyo principio fundamental de la imposición supusiese o tuvieran con el mismo alguna relación, es decir, obtuvieran en él rentas, fueran titulares de determinados bienes sitios en el mismo o gozasen, en definitiva, de relaciones económicas en el territorio.»*⁷¹

Horacio A. García, citando a Adolfo Atchabahian, define al criterio de la fuente como aquel que: *«Grava el capital por la ubicación física que él tenga, y la renta derivada de, o producida por fuentes instaladas dentro de los límites del territorio del país que aplica la ley, cualquiera fuere la nacionalidad, la ciudadanía, el domicilio o el lugar de residencia del titular de ese capital o esa renta, en calidad de sujeto pasivo del tributo.»*⁷² En virtud de este criterio se gravan aquellos ingresos que sean generados dentro del territorio de un Estado determinado, independientemente de la nacionalidad, domicilio o lugar de residencia del contribuyente, únicamente tomando en consideración lo que establezca cada legislación tributaria.

Juan Jesús Martos expresa que el criterio de la fuente como punto de conexión de carácter real es: *«Aquel que somete los hechos a imposición en el lugar de la fuente, en donde se originan. Focalizan su atención en el hecho, quedando el sujeto que los realiza, residente o no residente, nacional o extranjero, convertido en contribuyente, obligado a*

⁷⁰ Vega Borrego, Félix Alberto. *óp.cit.*, pág. 15.

⁷¹ Serrano Antón, Fernando. *Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal*. España, 2004, pág. 9, Disponibilidad y Acceso en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2006_18.pdf, Fecha de consulta: 18 de marzo de 2017.

⁷² García Belsunce, Horacio A. *Tratado de Tributación: Derecho Tributario, Tomo I, Volumen II*. Argentina, Editorial Astrea, 2003, pág. 519

responder solo de la capacidad económica manifestada en el mismo, pero no por toda su renta mundial.»⁷³

Ottmar Bulher, reconoce que las razones que dan origen a este criterio de sujeción se han podido dilucidar desde hace varios años debido a su naturaleza innata, por ello, hace alusión a las razones a favor de dicho criterio que fueron presentadas en su oportunidad en el Informe de la *Royal Commission on the Taxation* del año de 1955, que enumeraba las siguientes:⁷⁴

- a) El país en el que se producen beneficios comerciales no sólo tiene el derecho de gravar esos beneficios, a quienquiera que pertenezcan, sino que tiene un derecho prioritario a tomar dichos impuestos frente al país en donde reside la persona que los origina;
- b) Hay muy pocos países que ahora no gravan con un impuesto los beneficios que surgen dentro de su territorio; y
- c) La gran mayoría de países fuera de Reino Unido incluyen dentro de sus sistemas fiscales alguna exención para las ganancias comerciales de sus residentes.

Se puede concluir que este criterio encuentra su fundamento en el hecho que el Estado tiene derecho a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias que se generan dentro de su territorio y con base a su economía por haber proporcionado todos los medios y mecanismos necesarios para que los contribuyentes pudiesen generar dicha riqueza.

2.5. Clasificación de la doble o múltiple tributación

Los elementos que configuran a la doble o múltiple tributación evidencian que ésta puede ser vista desde dos puntos: ya sea dentro de la jurisdicción tributaria de un territorio en específico, o bien aquella en donde se relacionan las potestades tributarias de dos

⁷³ Martos, Juan Jesús. *Criterios de Sujeción de las Rentas del Teletrabajo Internacional, Residencia Fiscal y Doble Imposición Internacional*. España, Universidad de Granada, 2002, pág. 173, Disponibilidad y Acceso en: <http://www.uhu.es/publicaciones/ojs/index.php/trabajo/article/view/174/289>, Fecha de Consulta: 31 de marzo de 2017.

⁷⁴ Bulher, Ottmar. *óp.cit.*, pág. 244.

Estados distintos. Por esta razón, se vuelve necesario describir la doble o múltiple tributación interna y la doble o múltiple tributación internacional para entender las características propias de cada una de ellas y los elementos que se configuran para su existencia.

2.5.1. Doble o múltiple tributación interna

La doble tributación interna, como su nombre lo permite deducir, va vinculada a supuestos de hecho que se verifican dentro de la jurisdicción de un Estado, de conformidad con su ordenamiento jurídico tributario y las obligaciones tributarias que se encuentran reguladas en el mismo; llegándose a realizar en el mismo tiempo y espacio todos los elementos que la conforman.

Ya se ha analizado dentro de este capítulo lo referente a las aproximaciones conceptuales acerca de la doble o múltiple tributación dentro de la jurisdicción de un Estado en particular. Por ello, se procederá a hacer mención acerca de la regulación particular que la legislación guatemalteca tiene sobre la doble o múltiple tributación interna. El artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala estipula lo siguiente: *«Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.»*⁷⁵ El ordenamiento jurídico guatemalteco, a diferencia de muchos, decide consignar en su normativa constitucional los elementos que deberán de configurarse al mismo tiempo para que pueda darse lugar a la doble tributación interna, siendo el caso que, de no darse alguno de los supuestos previstos dentro de la Norma Suprema, no podría considerarse un caso particular como doble o múltiple tributación interna.

⁷⁵ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. 1986, reformada en 1993, artículo 243.

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala, en la sentencia de diez de mayo de dos mil, dictada dentro del expediente ochocientos veintinueve guion noventa y ocho (829-98) ha expresado su criterio con relación al principio de prohibición a la doble o múltiple tributación interna en el siguiente sentido: *«La Ley Fundamental guatemalteca propugna por un sistema tributario justo, equitativo, estructurado conforme a la capacidad de pago de los contribuyentes. Por ello, como quedó dicho, prohíbe la doble o múltiple imposición, así como los tributos confiscatorios. (Artículos 239 y 243). No obstante ser poco usual que los textos constitucionales definan conceptos, no sucedió así en la Constitución de 1985 respecto del fenómeno impositivo que nos ocupa, porque, a tenor de lo establecido en el artículo 243, ese evento se presenta "cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario por el mismo evento o período de imposición." De esta suerte han quedado perfectamente delineados en el propio texto constitucional los parámetros que deben ser ponderados en la presente acción para establecer si existen o no las contradicciones constitucionales aducidas por el postulante.»*⁷⁶

Al respecto, Mauricio A. Plazas Vega proporciona una definición del Derecho Tributario Nacional, que mucho tiene que ver con la doble tributación interna, siendo ésta la siguiente: *«El Derecho Tributario nacional está constituido por el conjunto de normas nacionales relacionadas con las obligaciones tributarias cuyo acreedor es el Estado y cuya regulación les corresponde a las autoridades nacionales o centrales.»*⁷⁷ La relación de esta rama del Derecho Tributario con la doble tributación interna va orientada a que ésta última se da dentro del ordenamiento jurídico tributario de un Estado determinado, sin trascender las fronteras de su jurisdicción, dándose consecuentemente la relación entre el sujeto pasivo que es víctima de una doble carga impositiva y las autoridades nacionales o centrales de un solo Estado que se la han impuesto.

⁷⁶ Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. *Sentencia de Inconstitucionalidad General Parcial*. Guatemala, 10 de mayo de 2000, Expediente 829-98.

⁷⁷ Plazas Vega, Mauricio A. *óp.cit.*, pág. 49.

2.5.2. Doble o múltiple tributación internacional

Michael Krause expone a la doble tributación internacional como: «*La aplicación de impuestos comparables por parte de las Tesorerías de dos o más países sobre el mismo sujeto y la misma materia imponible.*»⁷⁸ De la definición previamente expuesta se puede concluir que la doble o múltiple tributación internacional involucra a las jurisdicciones tributarias de dos o más países, tomando esta aseveración como punto de partida para determinar una diferencia notoria entre la doble o múltiple tributación interna y la doble o múltiple tributación internacional.

Isaac López Freyle, define a la doble tributación internacional de la siguiente manera: «*La doble imposición internacional surge cuando las legislaciones de dos Estados coinciden en grabar un mismo ingreso porque los países siguen principios diferentes. Entonces el conflicto surge cuando dos países contemplan como objeto de gravamen una misma situación jurídica o un mismo hecho generador, bien sea que pretendan gravar o de un hecho graven la riqueza generada en un país sujeta a gravamen en otro país o pretendan que los ingresos generados fuera de sus fronteras sean gravados en el país de residencia.*»⁷⁹ De la definición previamente expuesta se puede evidenciar que los principios a los que se refiere son los criterios de renta mundial y de la fuente, cuya aplicación entre distintas jurisdicciones puede dar lugar a conflictos de doble tributación internacional para un mismo sujeto pasivo.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) expone el concepto de la doble tributación internacional así: «*El resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto a la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo.*»⁸⁰

⁷⁸ Krause, Michael. *Doble Imposición Internacional*. Alemania, Ministerio de Finanzas de la República Federal de Alemania, 1976, Doc. X AG/ II-12, pág. 162.

⁷⁹ López Freyle, Isaac. *Principios de Derecho Tributario*. Colombia, Editorial Lerner, 1962, segunda edición, pág. 22.

⁸⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*. Francia, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, Disponibilidad y Acceso en: <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>, Fecha de Consulta: 18 de marzo de 2017.

Zulema Calderón Corredor define a la doble imposición internacional como: «*Un fenómeno de carácter jurídico tributario y económico que se produce cuando dos (o más) Estados exigen dos (o más) impuestos idénticos o análogos sobre un mismo objeto imponible (una misma renta o ganancia) que recaen sobre el mismo sujeto pasivo y en el mismo período de tiempo.*»⁸¹

Mauricio A. Plazas Vega conceptualiza una clasificación del Derecho Tributario, que tiene una íntima relación con la regulación de la doble tributación internacional: el Derecho Tributario Internacional, en el siguiente sentido: «*Es el conjunto de normas tributarias contenidas en los tratados o convenciones internacionales, o en el Derecho positivo interno, incluidas, entre otras, las que establecen el régimen tributario de las operaciones que trascienden el ámbito nacional y las que regulan los intercambios de información y de pruebas entre los Estados para los fines de fiscalización tributaria.*»⁸²

Es evidente que esta clasificación del Derecho Tributario incluye además de las disposiciones contenidas en los tratados internacionales, las normas internas que regulan las operaciones que trascienden el campo nacional de un determinado Estado, situación susceptible de dar lugar a la existencia de una doble tributación internacional por la interrelación de la diversidad de normativa previamente establecida.

Al respecto, Ramón Valdés Costa manifiesta que el Derecho Internacional Tributario tenía como finalidad primordial, en un inicio, evitar la doble o múltiple tributación internacional. Sin embargo, actualmente los fines que persigue pueden ser agrupados de la siguiente manera:⁸³

Fines fiscales:

- A) Evitar la doble o múltiple tributación a través de los tratados internacionales.
- B) Evitar la evasión y la elusión fiscal a través de los tratados internacionales.

⁸¹ Calderón Corredor, Zulema. *Aspectos fiscales de la movilidad internacional de los recursos humanos*. España, Editorial Dykinson, 2015, pág. 50.

⁸² Plazas Vega, Mauricio A. *óp.cit.*, pág. 48.

⁸³ Valdés Costa, Ramón. *óp.cit.*, pág. 34

Fines económicos:

- A) Fomentar el desarrollo económico a través de exoneraciones a las transferencias de capital y tecnología.
- B) Fomentar la integración entre los países que se vinculan a por motivos territoriales o económicos, con el ánimo de mejorar sus relaciones comerciales y facilitar la libre circulación de bienes y servicios.

Fines Políticos:

- A) Proteger los derechos y garantías de los contribuyentes por medio de normas de aplicación directa que deban de asumir los países signatarios de los tratados internacionales.

Se puede determinar que la doble o múltiple tributación internacional ocurre cuando un mismo hecho generador está sujeto a imposición en dos o más Estados, durante un mismo período y por la misma causa que le de origen, dependiendo de los criterios de sujeción tributaria que sean aplicados por la legislación de los ordenamientos jurídicos de cada uno de ellos. La autora afirma que la principal motivación de los tratados internacionales, en un inicio, fue evitar la doble o múltiple tributación internacional entre los países y derivado de ello se han originados tratados internacionales que regulan otras materias del Derecho Tributario con el objetivo de abarcar las distintas áreas en las que se puede desenvolver esta rama del Derecho y coadyuvar al ejercicio de la fiscalidad por las administraciones tributarias de los distintos países para fomentar las transacciones económicas entre los habitantes de los mismos.

2.6. Causas de la doble o múltiple tributación internacional

Michael Krause expone que las causas que dan origen al problema de doble o múltiple tributación pueden ser las siguientes:⁸⁴

- A) La renta está sujeta a imposición en la fuente en un país y a imposición sobre la base del principio de domicilio del otro;

⁸⁴ Krause, Michael. *óp.cit.*, pág. 163.

- B) La renta está sujeta a imposición sobre la base del domicilio en ambos países, ya que cada país considera al contribuyente como residente en su territorio respectivo; y
- C) La renta está sujeta a imposición en la fuente en ambos países.

Con relación a la primera causa que expone el autor, es evidente que este supuesto es el que originariamente ha fundamentado la creación de tratados internacionales para eliminar la doble o múltiple tributación. Por ello, en los tratados internacionales se debe determinar de manera expresa la diferencia entre imposición por criterio de sujeción de la fuente o criterio de sujeción de la renta mundial para cada una de las rentas gravadas entre los Estados contratantes.

Eugenio Grageda Núñez es del criterio que la causa general de la doble tributación internacional es la extensión de la ley en el espacio y la pluralidad de los puntos de conexión, refiriéndose al hecho que dos o más países consideran ser el país de residencia de un contribuyente y por lo tanto tendrían el derecho de gravar ingresos que son generados por dicho contribuyente en dos o más países.⁸⁵ Continúa exponiendo el autor que siendo el caso que un mismo contribuyente posea doble residencia, las causas que puedan dar lugar a una doble tributación son las siguientes:⁸⁶

- A) La diferencia en los criterios utilizados por los países contratantes para definir la residencia de una persona moral;
- B) La posible diferente interpretación sobre un mismo criterio;
- C) Que en los dos países se defina de distinta forma el supuesto normativo que actualiza la hipótesis de causación, es decir, que un mismo objeto sea definido de maneras desiguales entre dos países.

De las causas previamente presentadas se puede observar la importancia que tiene la concepción que un Estado determinado dé al criterio de renta mundial dentro de su

⁸⁵ Grageda Núñez, Eugenio. "La interpretación de los tratados para evitar la doble tributación, el modelo de la OCDE y sus comentarios". *Revista de Derecho Económico Internacional*, Volumen 1, Número 1, México, noviembre 2010, Centro de Derecho Económico Internacional, pág. 55.

⁸⁶ *Loc.cit.*

ordenamiento jurídico tributario, puesto que, partiendo de su adopción como criterio de sujeción tributario, puede ser la razón que haga víctima a sus contribuyentes de un escenario de doble o múltiple tributación internacional.

Aunado a ello, se ha visto como tendencia actual que los países desarrollados adopten el criterio de sujeción de la renta mundial; en cambio, los países en desarrollo conservan la adopción del criterio de la fuente y es en ese escenario en donde las transacciones económicas que se realicen entre sujetos de estos países pueden originar una situación de doble o múltiple tributación internacional.

2.7. Tributos susceptibles de dar lugar a la doble o múltiple tributación internacional

Existe diversidad de tributos regulados por las distintas legislaciones de los Estados con el ánimo de obtener los recursos necesarios para sufragar los gastos públicos y poder así satisfacer necesidades colectivas. En esta oportunidad, se procederá a analizar aquellos que pueden ser susceptibles de dar lugar a la doble o múltiple tributación internacional.

2.7.1. Impuesto Sobre la Renta

Los problemas de mayor trascendencia con motivo para la suscripción de tratados para evitar la doble o múltiple tributación internacional se derivan del impuesto sobre la renta. Por ello, es el impuesto objeto de estudio del trabajo de investigación, limitándose en este apartado a hacer referencia a algunas opiniones de juristas al respecto.

Manuel De Juano define al impuesto sobre la renta como: *«Aquel impuesto que grava el rédito del fruto o producto que fluye, emana o se produce periódicamente por la explotación de una fuente estable o más o menos permanente.»*⁸⁷ El autor señala que el

⁸⁷ De Juano, Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Tomo II*. Argentina, Ediciones Molachino, 1971, segunda edición, pág. 391.

impuesto sobre la renta es uno de los recursos ordinarios más destacados y por ello posee, tanto ventajas, como inconvenientes que son dignos de mencionar, exponiendo como ventajas las siguientes: consulta mejor la capacidad contributiva, permite grandes recaudaciones al fisco y facilita ingresos escalonados para el Estado al aplicar la escala progresiva. Por otro lado, expone que los inconvenientes de este impuesto son: puede ser confiscatorio y se puede transformar en un instrumento de avasallamiento del hombre, si el Estado aprovecha las atribuciones fiscalizadoras para fines extraños a su función específica.⁸⁸

Francisco José Carrera Raya señala que la naturaleza del Impuesto Sobre la Renta es *«Ser un impuesto directo, de naturaleza personal y subjetiva, que grava la renta de las personas físicas. La naturaleza personal y subjetiva desaparece, no obstante, en el supuesto de obligación real de contribuir, que correspondería a los sujetos pasivos no residentes.»*⁸⁹

Para el caso del Estado de Guatemala, el objeto del impuesto sobre la renta es definido en el artículo 1 de la Ley de Actualización Tributaria de la siguiente manera: *«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 este libro.»*⁹⁰ Es así como cada uno de los ordenamientos jurídicos tributarios designa por medio de su legislación lo que constituirá objeto de dicho impuesto, la renta que será gravada y su ámbito de aplicación, situación que se analizará para el caso guatemalteco en un capítulo posterior.

Ottmar Buhler es de la opinión que, en un principio, los tratados internacionales generales se caracterizaban por regular únicamente el problema de la doble tributación en el impuesto sobre la renta, pero esta situación limitaba a aquellos países en donde no existía un impuesto sobre el patrimonio como los países anglosajones. Por ello, se ve la

⁸⁸ *Ibíd.*, págs. 389 y 390.

⁸⁹ Carrera Raya, Francisco José. *Manual de Derecho Financiero, Volumen I. óp.cit.*, pág. 229

⁹⁰ Congreso de la República de Guatemala. *Ley de Actualización Tributaria*. Decreto 10-2012, artículo 1.

necesidad de implementar en los tratados internacionales de la actualidad, además del estudio y análisis del impuesto sobre la renta, aquellos impuestos autónomos sobre el patrimonio.⁹¹ Derivado de la diversidad de impuestos que existen en los ordenamientos jurídicos actuales, es necesario que cada uno de los tratados internacionales que estén destinados a evitar la doble o múltiple tributación enumeren de manera clara en sus disposiciones introductorias los impuestos que se verán afectados por los mismos.

Con relación al Impuesto Sobre la Renta, como un impuesto susceptible de dar lugar a la doble o múltiple tributación, Adolfo Atchabahian sigue el criterio que es necesario realizar un análisis acerca de dos aspectos: el principio jurisdiccional que se siga para aplicar el gravamen y el concepto de establecimiento permanente. Con relación al primero, manifiesta que la mayoría de países en desarrollo siguen el criterio de la fuente para gravar los ingresos y la mayoría de países desarrollados han adoptado el criterio de la renta mundial, haciendo ver que la importancia de los convenios internacionales para evitar la doble o múltiple tributación va orientado a establecer preceptos claros que expliquen cuál es la fuente de las rentas respecto de cada situación. Con relación al segundo, manifiesta que es necesario establecer los términos con base a los cuales se va a considerar el concepto del establecimiento permanente, que aún hoy en día descansa en aspectos subjetivos. Por ello, se debe de apartar de la intencionalidad con que la persona se beneficiaría de la renta que pudo haber creado o no en virtud de su establecimiento permanente, y determinar si la renta emana de una fuente ubicada dentro de los límites jurisdiccionales en que se ejerce una potestad tributaria.⁹²

2.7.2. Impuestos a los consumos y a las ventas

Manuel De Juano conceptualiza al impuesto a los consumos como: «*aquellos hechos de contenido económico que se traducen en un consumo de bienes, pudiéndose gravar todos o gran parte de los gastos o sólo aquellos realizados en determinados bienes.*»⁹³ Por otro lado, el autor define a los impuestos a las ventas en el siguiente sentido: «Se

⁹¹ Buhler, Ottmar. *óp.cit.*, pág. 75.

⁹² Atchabahian, Adolfo. *óp.cit.*, págs. 11-16.

⁹³ De Juano, Manuel. *óp.cit.*, pág. 143.

menciona el impuesto a las ventas, al producto, a la industria, o a la producción, si la gravación se opera afectando solamente las ventas de mercaderías e incidiendo en una sola de las etapas de la negociación de las mismas.»⁹⁴

Francisco José Carrera Raya es del criterio que la naturaleza de los impuestos al consumo y a las ventas es: «*Tributo de naturaleza indirecta, real, objetivo e instantáneo, que recae sobre el consumo y que somete a tributación los bienes y servicios en todas o cada una de las fases por las que atraviesan desde su producción al consumo.*»⁹⁵

Adolfo Atchabahian establece que, en el caso de estos impuestos, teóricamente, se puede presentar la doble o múltiple tributación internacional si los Estados siguen principios que se contraponen al momento de aplicarlos: uno el de país de origen y otro el de país de destino, suponiendo que en el último caso el monto del impuesto se trasladase hacia adelante.⁹⁶ Manifiesta el autor que para evitar la doble tributación en estos casos sería necesario adoptar cualquiera de los dos principios impositivos, ejemplificando el caso que, para el tráfico comercial entre un país desarrollado y otro en desarrollo, el país destino podría gravar las exportaciones y el país de origen las importaciones.⁹⁷

Es notorio que los tratados internacionales que tienen como finalidad evitar la doble o múltiple tributación internacional con relación a los impuestos a los consumos y ventas deben de establecer en cada una de las jurisdicciones los principios que se aplicarán en cada uno de los Estados, para que al momento en que se cree una confusión entre el país de origen y el país destino de las mercaderías acerca de qué criterio se debe de aplicar, estos tratados puedan proporcionar una solución viable para el sujeto pasivo.

⁹⁴ *Ibíd.*, pág. 190.

⁹⁵ Carrera Raya, Francisco José. *Manual de Derecho Financiero, Volumen I. óp.cit.*, pág. 259.

⁹⁶ Atchabahian, Adolfo. *óp.cit.*, pág. 18.

⁹⁷ *Ibíd.*, pág. 19.

2.7.3. Impuestos sobre el patrimonio y las sucesiones

Manuel De Juano asevera que en el caso de los impuestos a las sucesiones no se grava el patrimonio ni la propiedad en sí mismos, sino que se grava la transmisión o sucesión de bienes heredados, es decir, sobre el derecho para transmitir o recibir tales bienes por ese medio.⁹⁸

Francisco José Carrera Raya señala que la naturaleza de los impuestos sobre el patrimonio y las sucesiones es «*Se trata de un impuesto de naturaleza directa y subjetiva, que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas.*»⁹⁹

Adolfo Atchabahian es de la opinión que la doble o múltiple tributación internacional puede darse en esta clase de impuestos cuando se dé el caso que un Estado grave no sólo el patrimonio de un causante situado dentro del país, sino que también desee gravar el patrimonio que está situado en el exterior y para darle solución a esta problemática que puede dar origen a la doble o múltiple tributación, es necesario que en un principio las jurisdicciones tributarias establecieran una exención del impuesto que pudiere recaer sobre bienes situados en el extranjero, y de no ser el caso, que se concedan créditos por el pago del impuesto en el extranjero.¹⁰⁰

Por ello, los tratados internacionales que se suscriban con relación a los presentes impuestos deben de contemplar qué criterio utilizará cada una de las administraciones tributarias de los Estados contratantes con relación al patrimonio del causante, en el caso que dicho patrimonio se encuentre situado en distintas jurisdicciones y bajo criterios de sujeción tributaria distintos.

⁹⁸ De Juano, Manuel. *óp.cit.*, pág. 344.

⁹⁹ Carrera Raya, Francisco José. *Manual de Derecho Financiero, Volumen I. óp.cit.*, pág. 244.

¹⁰⁰ Atchabahian, Adolfo. *óp.cit.*, pág. 21.

CAPÍTULO 3

TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA Y REGULACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN A LA DOBLE O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN

3.1. Definiciones y aproximación conceptual

Los tratados internacionales se han convertido en una de las fuentes principales del Derecho Internacional Público, en virtud de la trayectoria que han desarrollado a lo largo de la historia. Por ello, es necesario hacer una aproximación conceptual y doctrinaria que se derive tanto de la opinión de distintos juristas, como de lo contenido en la normativa internacional que los regula. El autor Carlos Larios Ochaita los define de la siguiente manera: «*Tratado es todo acuerdo de voluntades puesto por escrito, contenido en uno o más instrumentos conexos, concluido entre dos o más sujetos del Derecho Internacional*»¹⁰¹

Eduardo Jiménez de Aréchaga, citado por Manuel Diez de Velasco Vallejo, conceptualiza a los tratados internacionales como: «*Toda concordancia de voluntades entre dos o más sujetos de Derecho Internacional, destinada a producir efectos jurídicos; es decir, a crear, modificar o extinguir un derecho*»¹⁰². En el mismo sentido, Antonio Remiro Brotóns determina que los tratados internacionales son: «*Acuerdo escrito entre dos o más sujetos de Derecho Internacional destinado a producir efectos jurídicos entre las partes según las normas del Derecho Internacional, sea cual sea la denominación que reciba.*»¹⁰³

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados establece en la literal a) del artículo 2 que los tratados internacionales son: «*Un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento*

¹⁰¹ Larios Ochaita, Carlos. *Derecho Internacional Público*. Guatemala, Editorial Maya' Wuj, 2014, octava edición, Pág. 107.

¹⁰² De Velasco Vallejo, Manuel Diez. *Instituciones de Derecho Internacional Público*. España, Editorial Tecnos, S.A., 1994, décima edición, pág. 143.

¹⁰³ Brotóns, Antonio Remiro y otros. *Derecho Internacional*. España, Editorial Tirant lo Blanch, 2010, pág. 183.

*único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular.»*¹⁰⁴

3.1.1. Naturaleza jurídica

Para determinar la naturaleza jurídica de los tratados internacionales, es necesario adentrarse a la esencia de los mismos, con independencia del título que se les asigne o la materia que regulen. Max Sorensen parte de la idea que todos los tratados se ajustan a la misma definición, sugerida por la Comisión de Derecho Internacional, siendo esta la siguiente: *«el tratado es cualquier acuerdo internacional que celebran dos o más Estados u otras personas internacionales, y que está regido por el derecho internacional.»*¹⁰⁵ Derivado de esta definición se puede dilucidar que aquello que se califique como un tratado debe de ser un acuerdo internacional, es decir, una manifestación de voluntades entre dos o más Estados u otras personas internacionales.

Alfred Verdross manifiesta que la naturaleza de los tratados internacionales va encaminada a esa libertad que tienen los sujetos de Derecho Internacional de concertar entre sí las reglas de su comportamiento en un futuro, por ello, los tratados, convenios o convenciones se distinguen de un negocio jurídico bilateral por el hecho que establecen normas de conducta generales y abstractas, mientras que los primeros regulan asuntos concretos y determinados entre dos Estados, por ejemplo.¹⁰⁶

La naturaleza de los tratados internacionales los ha llevado a ser fuente del Derecho Internacional Público, situación que puede validarse con lo estipulado en el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia el cual, en su parte conducente, reza así: *«1. La Corte, cuya función es decidir conforme al derecho internacional las controversias que le sean sometidas, deberá aplicar: a. las convenciones internacionales,*

¹⁰⁴ Comisión de Derecho Internacional de las Naciones Unidas. *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*. Viena, 23 de marzo de 1969, literal a) del artículo 2.

¹⁰⁵ *loc.cit.*

¹⁰⁶ Verdross, Alfred. *Derecho Internacional Público*. España, Ediciones de Aguilar, S.A., 1955, pág. 120.

*sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes; ...»*¹⁰⁷

Existen diversidad de nombres con los cuales se ha denominado a los acuerdos de voluntades originados entre los sujetos de Derecho Internacional, tales como: tratados, convenios, convenciones, pactos, protocolos, *modus vivendi*, declaración, etc. Sin embargo, derivado del texto de La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, Carlos Larios Ochaíta¹⁰⁸ y Max Sorensen¹⁰⁹ han arribado a la conclusión que la denominación que se realice de dicho acuerdo tiene algún grado de distinción en cuanto a los efectos internos del mismo, no en cuanto a su contenido.

3.1.2. Principios

Los principios que rigen las relaciones derivadas de la rama del Derecho Internacional son de diversa índole y abarcan una variedad de aspectos que han sido tomados en cuenta por la Comunidad Internacional para forjar con el paso del tiempo los pilares fundamentales de su creación, por ello, en esta ocasión se procederá a hacer mención únicamente de algunos de los principios que, a juicio de la autora del trabajo de investigación, poseen vital importancia para la concreción y surgimiento de relaciones de carácter internacional entre sujetos de derecho internacional. Los principios que se abarcarán serán: *Pacta sunt servanda*, *Res inter alios acta* y la Sujeción de los tratados internacionales al *Ius Cogens*.

a) *Pacta Sunt Servanda*

Max Sorensen es del criterio que es necesario analizar la naturaleza del principio *pacta sunt servanda*, ya que para algunos autores puede originarse como una regla del derecho natural; para otros, como un principio general de derecho; y para otros, como una regla

¹⁰⁷ Corte Internacional de Justicia. *Estatuto de la Corte Internacional de Justicia*. 1945, artículo 38.

¹⁰⁸ Larios Ochaíta, Carlos. *óp.cit.*, Pág. 107.

¹⁰⁹ Sorensen, Max. *Manual de Derecho Internacional Público*. México, Fondo de Cultura Económica, 1992, Pág. 155.

consuetudinaria. El autor manifiesta que el fundamento del carácter obligatorio de las reglas convencionales va dirigido a que al momento en que los sujetos de Derecho Internacional firman un tratado, las partes adquieren obligaciones cuyo contenido se define en el texto del tratado; y, el cumplimiento de dichos compromisos podría considerarse inclusive como una regla universal de moralidad.¹¹⁰ Por otra parte, es evidente que el principio *pacta sunt servanda* constituye uno de los principios fundamentales del Derecho Internacional positivo; y, derivado de su importancia y trascendencia, muchas de las reglas establecidas en los tratados internacionales actuales encuentran su fundamento en dicho principio.¹¹¹

Erick Mauricio Maldonado Ríos conceptualiza al principio de *pacta sunt servanda* como: «*Resultado directo de la formación histórica de los tratados a través de la costumbre internacional, consiste en la generación y reconocimiento de las obligaciones internacionales derivadas para los Estados y demás sujetos de Derecho Internacional en virtud de un tratado internacional y su efectivo cumplimiento de acuerdo con la buena fe*».¹¹²

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados contempla el principio de *pacta sunt servanda* en su artículo 26 que reza lo siguiente: «*Artículo 26. Pacta sunt servanda. Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe*».¹¹³ De igual forma, este principio se ve regulado en su artículo 31 el cual estipula lo siguiente: «*Artículo 31. Regla general de interpretación. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin*».¹¹⁴

¹¹⁰ *Ibíd.*, Pág. 158.

¹¹¹ *loc.cit.*

¹¹² Maldonado Ríos, Erick Mauricio. *Derecho guatemalteco de los tratados internacionales*. Guatemala, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2013, pág. 9.

¹¹³ Comisión de Derecho Internacional de las Naciones Unidas. *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*. Viena, 23 de marzo de 1969, artículo 26.

¹¹⁴ Comisión de Derecho Internacional de las Naciones Unidas. *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*. Viena, 23 de marzo de 1969, artículo 31.

La autora del trabajo de investigación puede concluir que el espíritu del principio *pacta sunt servanda* está encaminado a que las partes que han decidido obligarse por medio de un tratado internacional, ejerciendo la libre voluntad, deben dar cumplimiento a todas las obligaciones y los compromisos que se encuentran consignados en dicho instrumento, en virtud de haber conocido con anterioridad a su suscripción los beneficios y alcances que de ellos se derivaría.

b) *Res Inter Alios Acta*

La *Atlantic International University* define al principio de *res inter alios acta* como: «*Aquel principio que establece que los tratados solo crean obligaciones entre las partes*». ¹¹⁵ Dicha institución es del criterio que este principio puede ser considerado como uno de carácter relativo, en virtud que, es cierto que los tratados internacionales en su mayoría obligan a los firmantes y a quienes hayan ratificado dicho tratado; en algunos casos, un tratado puede crear derechos y obligaciones respecto a terceros Estados que no se han hecho parte del tratado de manera voluntaria. ¹¹⁶

Manuel Bejarano Sánchez define al principio objeto del presente apartado así: «*Significa que los actos jurídicos solamente producen obligaciones para su autor o para las partes, no para los terceros. Los actos jurídicos, en general, sólo comprometen la libertad de quienes los celebran*». ¹¹⁷ Si bien es cierto la definición previamente expuesta pertenece al ámbito del Derecho Civil, Erick Mauricio Maldonado Ríos expone dicho principio enfocado al ámbito del Derecho Internacional, manifestando que el principio de *res inter alios acta* es: «*Aquel que recoge que los tratados internacionales solamente crean obligaciones entre las partes que los suscriben. Este principio busca evitar incertidumbre jurídica en la comunidad internacional*». ¹¹⁸

¹¹⁵ Atlantic International University. *Principios que regulan los tratados*. 2014, pág. 3, Disponibilidad y Acceso en: <http://cursos.aiu.edu/DERECHO%20INTERNACIONAL%20P%C3%9ABLICO/Sesi%C3%B3n%204/PDF/DERECHO%20INTERNACIONAL%20P%C3%9ABLICO%20I%20SESION%204.pdf>, Fecha de Consulta: 08 de abril de 2017.

¹¹⁶ *loc.cit.*

¹¹⁷ Bejarano Sánchez, Manuel. *Obligaciones Civiles*. México, Editorial Oxford Harla, 1997, pág. 145

¹¹⁸ Maldonado Ríos, Erick Mauricio. *óp.cit.*, pág. 9.

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados contempla este principio, aunque no de manera expresa, en su artículo 34 regulando lo siguiente: «*Artículo 34. Norma general concerniente a terceros Estados. Un tratado no crea obligaciones ni derechos para un tercer Estado, sin su consentimiento*». ¹¹⁹ Al respecto, Erick Mauricio Maldonado Ríos es de la opinión que se entiende que la Convención de Viena otorga facultades a un tercer Estado para que pueda obligarse por un tratado declarando su expresa aquiescencia, de conformidad con las formas de manifestación de consentimiento que se encuentran estipuladas a partir del artículo 11 de dicha Convención. ¹²⁰

Se puede afirmar que el principio de *res inter alios acta* dentro del ámbito del Derecho Internacional busca otorgar certeza jurídica a los Estados contratantes de un tratado internacional y a los Estados que han decidido no ser parte de dicho tratado; en virtud que, se hace evidente a quien alcanzan las obligaciones y compromisos contenidos en el texto del tratado y a quien no le serán aplicables en virtud de no haberlas aceptado con el pleno uso de su voluntad y consentimiento.

c) Sujeción de los tratados al *Ius Cogens*

Hernán Valencia Restrepo las conceptualiza como: «*Las normas del ius cogens se peculiarizan porque en su observancia están interesados o comprometidos el bien común, el orden público y la moral, los tres pilares principales o fundamentales de cualquier comunidad, bien la nacional, bien la internacional... Ellas contienen los mandatos inexcusables de un ordenamiento dado y, por ello, son sus conceptos deontológicos por antonomasia, conforman su máximo deber ser, los cuales, a su vez, se fundan en los valores superiores de ese mismo ordenamiento*». ¹²¹ Se puede

¹¹⁹ Comisión de Derecho Internacional de las Naciones Unidas. *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*. Viena, 23 de marzo de 1969, artículo 34.

¹²⁰ Maldonado Ríos, Erick Mauricio. *óp.cit.*, pág. 9.

¹²¹ Valencia Restrepo, Hernán. "La definición de los principios en el Derecho Internacional contemporáneo". *Revista Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, volumen 37, número 106, Colombia, enero a junio de 2007, Universidad Pontificia Bolivariana, pág. 94

evidenciar que las normas del *ius cogens* reúnen toda una serie de valores fundamentales que la comunidad internacional impone sobre el consentimiento de los Estados. Por ello, este conjunto de normativa de carácter imperativa se convierte en uno de los pilares del Derecho Internacional.

Adolfo Miaja de la Muela, citado por Florabel Quispe Remón, afirma que las normas de *ius cogens* son: «*Aquellas normas superiores a la voluntad de los Estados, indispensables para la vida internacional y profundamente arraigadas en la conciencia internacional, que se refieren a los intereses de la comunidad internacional, a los de toda la humanidad, y que, por ello, tienen carácter imperativo*». ¹²²

Por otro lado, Erick Mauricio Maldonado Ríos define el *ius cogens* como: «*... el conjunto de normas de obligatoriedad erga omnes, con carácter universal, cuyo contenido es tan sensible e importante para regular las relaciones internacionales, que su cumplimiento es de carácter obligatorio, sin necesidad que un Estado haya ratificado dichas disposiciones -si las mismas se encontraren contenidas en un tratado internacional- y su observancia es fundamental para mantener la fraternidad entre los sujetos internacionales*». ¹²³

Derivado de la amplitud con que las normas de *ius cogens* han sido definidas desde su concepción, de la ausencia que existe de un catálogo determinado por la comunidad internacional en donde se establezcan que normas o principios pueden clasificarse como normas imperativas; por ello, los juristas se han visto en la tarea de tratar de formar una serie de principios que puedan verse encuadrados dentro de las características que dichas normas imperativas establecen. Juan Antonio Carrillo Salcedo, citado por Florabel Quispe Remón, en 1969, señaló que los principios de Derecho Internacional que a su

¹²² Quispe Remón, Florabel. "Las normas de *ius cogens*: ausencia de catálogo". *Anuario español de Derecho Internacional*, volumen 28, España, 13 de septiembre de 2012, pág. 174.

¹²³ Maldonado Ríos, Erick Mauricio. *Derecho Internacional Público: Nociones generales, sus fuentes y un estudio especial de los actos unilaterales de voluntad de los Estados como una de sus fuentes principales*. Guatemala, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014, pág. 33.

criterio tienen carácter de *ius cogens*, por responder a los requerimientos esenciales mínimos jurídicos que impone la Comunidad Internacional, son:¹²⁴

- A) Igualdad de *status* jurídico de los Estados y el principio de no intervención;
- B) La prohibición del uso de la fuerza en las relaciones internacionales y la obligación de arreglo pacífico de las controversias internacionales;
- C) El principio de autodeterminación de los pueblos; y
- D) La existencia de unos derechos fundamentales de la persona humana que todo Estado tiene el deber de respetar y proteger, no tanto a través de ostentosas declaraciones políticas como por medio de reglas procesales que garanticen en la práctica aquellos derechos fundamentales.

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados regula en su artículo 53 lo relativo a tratados que pudieren estar en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general (*ius cogens*), el cual, reza así: «*Es nulo todo tratado que, en el momento de su celebración, esté en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general. Para los efectos de la presente Convención, una norma imperativa de derecho internacional general es una norma aceptada y reconocida por la comunidad internacional de Estados en su conjunto como norma que no admite acuerdo en contrario y que sólo puede ser modificada por una norma ulterior de derecho internacional general que tenga el mismo carácter*». ¹²⁵

De igual forma, el artículo 64 de dicha Convención complementa lo descrito previamente, el cual regula lo siguiente: «*Artículo 64. Aparición de una nueva norma imperativa de derecho internacional general (“ius cogens”). Si surge una nueva norma imperativa de derecho internacional general, todo tratado existente que esté en oposición con esa norma se convertirá en nulo y terminará*». ¹²⁶

¹²⁴ Quispe Remón, Florabel. *óp.cit.*, pág. 161.

¹²⁵ Comisión de Derecho Internacional de las Naciones Unidas. *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*. Viena, 23 de marzo de 1969, artículo 53.

¹²⁶ Comisión de Derecho Internacional de las Naciones Unidas. *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*. Viena, 23 de marzo de 1969, artículo 64.

Erick Mauricio Maldonado Ríos es del criterio que existen ciertas normas que siempre van a ser consideradas como *ius cogens* y su obligatoriedad de cumplimiento no queda a discreción de los Estados o de cualquier otro sujeto de Derecho Internacional Público, manifestando que: «... unánimemente son considerados como normas imperativas de *ius cogens* los propósitos y principios de la Carta de las Naciones Unidas (contemplados en sus artículos 1 y 2) o el contenido íntegro de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, texto que si bien por su naturaleza no es obligatorio, sí lo es por su contenido, en virtud de recoger normas *ius cogens*.»¹²⁷

El hecho que las normas *ius cogens* no se encuentren codificadas dentro de un instrumento específico permite dilucidar la enriquecedora amplitud que poseen y el inminente carácter evolutivo que los caracteriza, permitiendo que con el transcurso del tiempo su desarrollo progresivo brinde a la Comunidad Internacional nuevos principios y normas que han de ser respetados por los sujetos de Derecho Internacional en la creación de relaciones de dicha índole.

3.1.3. Elementos y normativa aplicable

Antonio Remiro Brotóns descompone la definición que propone para enlistar los elementos que componen a los tratados internacionales, señalando los siguientes:¹²⁸

- A) Son manifestaciones de voluntades concordantes, lo que los distingue de los actos unilaterales.
- B) Se formalizan por escrito, lo que los distingue de los acuerdos verbales y tácitos.
- C) Se celebran entre sujetos de Derecho Internacional, lo que los distingue de los acuerdos que son sometidos al Derecho Internacional es que éstos últimos pueden ser suscritos por sujetos de Derecho interno.
- D) Pueden ser bilaterales o multilaterales.
- E) Producen efectos jurídicos, lo que los distingue de los acuerdos no normativos.

¹²⁷ Maldonado Ríos, Erick Mauricio. *Derecho Internacional Público: Nociones generales, sus fuentes y un estudio especial de los actos unilaterales de voluntad de los Estados como una de sus fuentes principales*. *óp.cit.*, pág. 34.

¹²⁸ Brotóns, Antonio Remiro y otros. *óp.cit.*, pág. 184.

- F) Los efectos de los tratados son entre las partes, los sujetos que los han consentido.
- G) Los tratados se rigen por las normas del Derecho Internacional, lo que los distingue de los contratos de Derecho interno, suscritos entre sujetos de Derecho Internacional.
- H) El título que reciban los tratados no define su naturaleza.

Por otro lado, Francisco José Contreras Vaca expresa que los elementos fundamentales de un tratado internacional son cuatro:

- A) Capacidad, entendiendo la capacidad de goce como la aptitud para celebrar tratados que tienen los sujetos de Derecho Internacional, y la capacidad de ejercicio se refiere al hecho que el órgano del Estado o el organismo internacional esté facultado para ejercer dicho atributo.¹²⁹
- B) Consentimiento, los tratados internacionales presuponen la manifestación de voluntad de los Estados para obligarse; por ello, cada Estado con base a su soberanía, determina los órganos y procedimientos a través de los cuales tiene que expresar tal voluntad. Continúa manifestando que dicho consentimiento no debe de estar viciado, sea por error, conducta fraudulenta, coacción o corrupción, ya que la existencia de alguno de estos elementos tiene como efecto la nulidad del acuerdo convenido por los Estados.¹³⁰
- C) Objeto, el fin que deben de perseguir con su celebración debe de ser lícito, tanto de manera internacional, como interna, para cada uno de los Estados contratantes.¹³¹
- D) Forma, no deben de estar revestidos de formalismos, únicamente la exigencia de constar siempre por escrito; aunque la práctica internacional ha hecho que éstos se integren de la siguiente forma: título, preámbulo, exposición de motivos, cuerpo o regulación, cláusulas diplomáticas y calce.¹³²

¹²⁹ Contreras Vaca, Francisco José. *Derecho Internacional Privado*. México, Oxford University Press México, S.A., 2013, segunda edición, pág. 13.

¹³⁰ *Ibíd.*, pág. 14.

¹³¹ *Ibíd.*, pág. 17.

¹³² *Ibíd.*, pág. 18.

La normativa aplicable para los tratados internacionales de manera universal es la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que fue firmada el 23 de mayo de 1969 y entró en vigencia a partir del 27 de enero de 1980, ratificada por Guatemala en el año de 1996. Esta Convención regula de forma general todos los aspectos relevantes que están relacionados con los tratados internacionales, así como su proceso de formalización y los principios generales que los rigen.

3.2. Tratados Internacionales específicos en Materia Tributaria

Los tratados internacionales en materia tributaria representan un aporte importante para la normativa fiscal internacional de diversos Estados, siendo el caso que actualmente existen alrededor de 3000 tratados tributarios de carácter bilateral, que se encuentran vigentes entre las distintas naciones del mundo.

Brian J. Arnold es explícito al indicar que el objetivo de los tratados internacionales en materia tributaria es: «*Facilitar el comercio transfronterizo y la inversión mediante la eliminación de los obstáculos impuestos a estos flujos transfronterizos.*»¹³³ Por esta razón, en el momento en el que los ingresos derivados del comercio transfronterizo son gravados en dos o más países sin ningún tipo de exención, la doble tributación tiende a desalentar al comercio e inversión, convirtiéndose en uno de los objetivos específicos a regular por esta clase de tratados o convenios. Además de este objetivo, expone Brian J. Arnold, existen objetivos auxiliares que surgen como motivación para la suscripción de tratados internacionales en materia tributaria, como lo son la prevención de la evasión fiscal, la eliminación de la discriminación contra los extranjeros y los no residentes, la facilitación de cooperación administrativa en intercambio de información, asistencia en recaudación de impuestos y la resolución de conflictos.¹³⁴

¹³³ Arnold, Brian J. *Introducción a los Tratados Tributarios*. Estados Unidos, 2015, Pág. 10, Disponibilidad y Acceso en: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Sp.pdf, Fecha de Consulta: 04 de Marzo de 2017.

¹³⁴ *Ibíd.*, Pág. 11.

De una manera más específica Brian J. Arnold señala que la naturaleza de los tratados internacionales en materia tributaria confieren derechos e imponen obligaciones sobre los dos Estados contratantes, pero no sobre terceros como lo son los contribuyentes, aunque están destinados a beneficiar a los mismos.¹³⁵ Esta afirmación permite observar que a pesar de los requerimientos que el ordenamiento jurídico de cada uno de los Estados contratantes tenga para que un tratado internacional pueda ejecutarse o hacerse valer; es evidente que deben de ser cumplidos de buena fe, en atención al principio de *pacta sunt servanda*, el cual se explicará posteriormente. Expone el autor, que otro principio que cobra relevancia con relación a los tratados internacionales en materia tributaria es el principio de reciprocidad, puesto que cada una de las disposiciones de los distintos tratados bilaterales implican obligaciones de carácter recíprocas que deben de aplicarse de igual forma para ambos Estados contratantes.¹³⁶

Por ello, previo a abordar el tratado internacional en materia tributaria que atañe a este trabajo de investigación, no está de más hacer alusión a algunos de los tratados internacionales en materia tributaria que se han regulado por los distintos países del mundo; así como su principal objetivo de creación e implementación.

3.2.1. Tratados en Materia Tributaria sobre Asistencia Mutua e Intercambio de Información

La Convención sobre Asistencia Administrativa mutua en Materia Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) regula en su artículo 1 lo que la asistencia mutua entre los Estados implica, de la siguiente manera: «...*las partes se prestarán asistencia administrativa mutua en asuntos fiscales. Dicha asistencia puede incluir, de considerarlo apropiado, medidas adoptadas por órganos judiciales. Dicha asistencia administrativa incluirá: a. intercambio de información, incluyendo auditorías fiscales simultáneas y participación en auditorías en el extranjero;*

¹³⁵ *Ibid.*, Pág. 2.

¹³⁶ *loc.cit.*

b. asistencia en el cobro, incluyendo el establecimiento de medidas cautelares; y c. la notificación o traslado de documentos.»¹³⁷

Por otro lado, Patricia Valdez Ladrón de Guevara establece que el intercambio de información tributaria es una herramienta que está al servicio de las administraciones tributarias, por medio de la cual se pueden lograr los objetivos vinculados tanto a la recaudación de los tributos como a la lucha contra el fraude y la evasión fiscal; siendo al mismo tiempo una herramienta de beneficio a los contribuyentes.¹³⁸ Lo importante es contar con el instrumento jurídico pertinente que permita a los Estados acceder a información de los contribuyentes que es necesaria para la correcta aplicación de las normas tributarias.

A continuación, se hará mención acerca de algunos tratados internacionales que tienen relación con la asistencia mutua y el intercambio de información en materia tributaria, siendo éstos los siguientes:

a) Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal

El Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), en el Texto del Informe Explicativo revisado de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal abarca parte de los antecedentes y objetivo principal de dicha convención al afirmar que este tratado internacional en materia tributaria es el resultado del trabajo realizado de manera conjunta entre el Consejo de Europa y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Se abrió a firma por parte de los Estados miembros de ambas organizaciones el 25 de enero de 1988; dicha convención tuvo una revisión en el año 2010 que tuvo por objeto alinearla con la normativa acordada a nivel internacional sobre la transparencia e intercambio de

¹³⁷ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Convención sobre Asistencia Administrativa mutua en Materia Fiscal*. 2011, artículo 1.

¹³⁸ Valdez Ladrón de Guevara, Patricia. "Los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria y su Implementación en el Perú". *Revista Derecho & Sociedad*. Número 43, Perú, diciembre 2014, Asociación Civil Derecho & Sociedad, Pág. 422.

información, así como abrirla a los países que no eran miembros en el Foro Global de la OCDE sobre Transparencia e Intercambio de Información.¹³⁹

Derivado de la diversidad de relaciones comerciales y económicas, la OCDE se ve en la necesidad de elaborar un nuevo instrumento que sea general en términos de su alcance como multilateral, así como que permita una cooperación internacional más eficaz entre un gran número de Estados, por medio de la aplicación de sus disposiciones. Es por ello que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE indica que el objetivo de la presente convención es fomentar la cooperación internacional para lograr un mejor funcionamiento de las leyes tributarias nacionales mientras que a la vez se respetan los derechos fundamentales de los contribuyentes.¹⁴⁰ La cooperación a la cual se refiere la presente Convención abarca cada una de las formas posibles existentes de cooperación administrativa entre los Estados, desde la determinación y recaudación de impuestos hasta el intercambio de información, así como el cobro de reembolsos de impuestos extranjeros.

Se puede concluir que la finalidad de la Convención es satisfacer la necesidad de asistencia internacional mutua en la determinación de impuestos y su ejecución, tomando como eje de partida la naturaleza confidencial de la información que se puede llegar a intercambiar entre autoridades nacionales y así contribuir al respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes de los Estados Contratantes.

Según información proporcionada por la OCDE, el Estado de Guatemala no suscribió la Convención original que fue abierta para su firma el 25 de enero de 1988; sin embargo, la Convención ya modificada que fue abierta para su firma el 27 de mayo de 2010 fue suscrita por el Estado de Guatemala el 5 de diciembre de 2012, aunque aún no se ha

¹³⁹ Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Texto del Informe Explicativo Revisado de la Convención Sobre Asistencia Mutua en Materia Fiscal enmendada por protocolo*. Francia, 2010, Pág. 1, Disponibilidad y Acceso en: https://www.oecd.org/ctp/TEXTO_DEL_INFORME_EXPLICATIVO_REVISADO_DE_LA_CONVENCION_MULTILATERAL.pdf, Fecha de Consulta: 05 de Marzo de 2017.

¹⁴⁰ *Ibíd.*, Pág. 2.

sido ratificada por el Congreso de la República.¹⁴¹ Únicamente se tiene el caso del Tratado de Cooperación Mutua entre el Gobierno de Guatemala y el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos para el Intercambio de Información respecto de operaciones financieras para prevenir, detectar y combatir operaciones de procedencia ilícita o de lavado de dinero, qué según información proporcionada por el Ministerio de Relaciones Exteriores de la República de Guatemala, fue suscrito en la Ciudad de México el 21 de febrero del 2002, ratificado el 9 de mayo del mismo año y entró en vigencia para el Estado de Guatemala el 8 de enero del 2003.¹⁴²

b) Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria

El Grupo de Trabajo del Foro Global de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre Intercambio Efectivo de Información en el texto del Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria manifiesta que el objetivo principal de dicho acuerdo es: «*Promover la cooperación internacional en materia tributaria mediante el intercambio de información.*»¹⁴³ Este objetivo de carácter general permite salvaguardar de manera íntegra los regímenes tributarios frente a los efectos de falta de colaboración en materia de intercambio de información, estableciendo un marco adecuado para alcanzar dicho objetivo y crear condiciones en donde ninguna de las partes sufra de algún tipo de desventaja frente a la otra.

¹⁴¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Jurisdictions participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Status*. Paris, 2017, Pág. 2, Disponibilidad y Acceso: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf, Fecha de Consulta: 05 de Marzo de 2017.

¹⁴² Ministerio de Relaciones Exteriores de la República de Guatemala. *Consulta de Tratados Internacionales Vigentes*. Guatemala, 2017, Disponibilidad y Acceso en: http://www.minex.gob.gt/pBase.aspx?ID=/MAYT/MAYT_TRATADO_ACUERDO/MAYT_TRATADO_ACUERDO_VIGENTEWebReport.aspx, Fecha de Consulta: 05 de Marzo de 2017.

¹⁴³ Grupo de Trabajo del Foro Global de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos sobre Intercambio Efectivo de Información. *Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria*. París, 2002, Pág. 2, Disponibilidad y Acceso: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/37975122.pdf>, Fecha de Consulta: 05 de Marzo de 2017.

Para el caso particular del Estado de Guatemala, según información proporcionada por el Ministerio de Finanzas Públicas, ha suscrito la siguiente lista de acuerdos en la materia con distintos Estados (sin embargo, ninguno de ellos se encuentra vigente aún):¹⁴⁴

- A) Acuerdo entre el Gobierno de la República de Guatemala y el Gobierno del Reino de Dinamarca;
- B) Acuerdo entre el Gobierno de la República de Guatemala y el Gobierno de Las Islas Feroe;
- C) Acuerdo entre el Gobierno de la República de Guatemala y el Gobierno del Reino de Noruega;
- D) Acuerdo entre el Gobierno de Groenlandia y el Gobierno de la República de Guatemala;
- E) Acuerdo entre el Gobierno de la República de Guatemala y el Gobierno de Finlandia;
- F) Acuerdo entre el Gobierno de la República de Guatemala y el Gobierno de Islandia;
y
- G) Acuerdo entre el Gobierno de la República de Guatemala y el Gobierno del Reino de Suecia.

3.2.2. Tratados para evitar la elusión y evasión fiscal

Previo a determinar cuál es el objeto de los tratados internacionales en materia tributaria que tienen como finalidad evitar la evasión y la elusión fiscal, es necesario conceptualizar ambos términos para tener una aproximación más certera a dicha finalidad. Diep Diep, citado por Martha Ochoa León, asevera que la elusión fiscal debe de entenderse como: «*La acción de evitarse el incidir en un determinado régimen fiscal, cuando existe la posibilidad de adoptar uno distinto.*»¹⁴⁵ En el mismo sentido, Tulio Rosembuj, citado por Martha Ochoa León, conceptualizar a la elusión fiscal como: «*Esquivar la aplicación de*

¹⁴⁴ Ministerio de Finanzas Públicas de la República de Guatemala. *Acuerdos Internacionales*. Guatemala, 2017, Disponibilidad y Acceso en: <http://www.minfin.gob.gt/index.php/legislacion/acuerdos-internacionales>, Fecha de Consulta: 05 de Marzo de 2017.

¹⁴⁵ Ochoa León, Martha. "Elusión o Evasión Fiscal". *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración*. Volumen 3, número 5, México, enero a junio de 2014, Editorial RICEA, pág. 3.

la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla.»¹⁴⁶

Juan Manuel Irías Girón afirma que la elusión fiscal es: «Acto de sustraerse de impuestos con astucia y maña, acudiendo a conductas lícitas, como ser evitar coincidir con la norma legal, ya sea trasladando un bien a otro lugar diferente a aquel en que deberá aplicarse el tributo o simplemente al abstenerse de realizar los hechos gravados por la ley.»¹⁴⁷ En el mismo sentido, Manuel Ossorio afirma que la elusión fiscal es: «Actos o maniobras destinadas a disminuir o eliminar las cargas impositivas que pesan sobre quien las realiza, aprovechando las excepciones y vacíos que presenta la propia legislación fiscal.»¹⁴⁸ El hecho de que el contribuyente utilice mecanismos alternos para disminuir las cargas tributarias que le corresponden en virtud de haber realizado una diversidad de hechos generadores que originan obligaciones tributarias establecidas en la ley, utilizando como medio aquellas lagunas legales existentes, corresponde sin lugar a duda una actuación de carácter ilícita.

Con relación a la evasión fiscal, Diep Diep manifiesta, citado por Martha Ochoa León, que la evasión fiscal puede conceptualizarse en el siguiente sentido: «Se entiende por evasión, el hecho de ser contribuyente en alguna forma determinada por la ley, y no cumplir con las obligaciones al respecto.»¹⁴⁹

Héctor Belisario Villegas, Gustavo Argüello Vélez y Rubén del Valle Spila García definen la evasión fiscal como: «Toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas

¹⁴⁶ *Ibíd.*, pág. 4

¹⁴⁷ Irías Girón, Juan Manuel. *Catálogo de Términos y sus definiciones utilizadas en Administración Financiera y Administración Tributaria*. Guatemala, 2002, Disponibilidad y acceso en: <http://transparencia.minfin.gob.gt/transparencia/BibliotecaDigital/Documentos/Catalogo.pdf>, Fecha de Consulta: 16 de Septiembre de 2017.

¹⁴⁸ Ossorio, Manuel. *óp.cit.*, pág. 358.

¹⁴⁹ Ochoa León, Martha. *óp.cit.*, pág. 4

*violatorias de disposiciones legales.»*¹⁵⁰ W. Heller, Citado por Guillermo Cabanellas, indica que la evasión fiscal puede clasificarse en dos especies la *evasión absoluta*, en la que el contribuyente elude el impuesto y merman en otro tanto los ingresos del Estado; y la *evasión relativa*, cuando se logra esquivar el gravamen fiscal, que recae sobre un tercero, generalmente el sufrido consumidor.¹⁵¹ La evasión fiscal es un fenómeno que tiene su origen en una reacción personal y de defensa económica que yace en la conciencia de todos los contribuyentes ante la inevitable voracidad fiscal.

La diferencia entre la evasión y la elusión fiscal radica en que en la primera, ya se ha verificado el hecho generador que da nacimiento a la obligación tributaria y ésta no se cumple por parte del sujeto pasivo; en cambio, en la segunda, el sujeto pasivo de la obligación tributaria busca que dicho hecho generador que debe de verificarse, no se realice dentro de una jurisdicción determinada por el hecho de encontrar mayores beneficios en otra jurisdicción con respecto al mismo. Adolfo Arrijoa Vizcaino distingue la evasión de la elusión fiscal en el sentido que la evasión opera como un caso de omisión, puesto que el contribuyente deja de cubrir los impuestos por ignorancia o imposibilidad; en cambio, la elusión fiscal está caracterizada por el accionar del sujeto pasivo que realizar una serie de artificios para evitar las prestaciones fiscales que le corresponderán.¹⁵²

Dentro de tratados internacionales en materia tributaria como los acuerdos de intercambio de información o los acuerdos para evitar la doble o múltiple tributación internacional, se puede ver inmerso el objetivo de evitar la elusión y la evasión fiscal enfocado a atacar directamente la falta de transparencia de países con regímenes fiscales perjudiciales, por la ausencia de intercambio de información o la radicación de una nula o baja imposición.

¹⁵⁰ Villegas, Héctor Belisario y otros. *La Evasión Fiscal en Argentina, Tomo XXIII*. Argentina, Derecho Fiscal, 1974, pág. 337.

¹⁵¹ Cabanellas, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Argentina, Editorial Heliasta S.R.L., 2001, vigésima séptima edición, pág. 606.

¹⁵² Arrijoa Vizcaino, Adolfo. *Derecho Fiscal*. México, Editorial Themis, 1988, cuarta edición, Págs. 489 y 490.

3.2.3. Tratados para evitar la doble tributación

a) Antecedentes

Los antecedentes de los tratados para evitar la doble o múltiple tributación, como señala Adolfo Atchabahian, han tenido su origen a principios de la década de los años 50, época en donde una gran parte de países altamente desarrollados realizaban exportaciones de capitales hacia otros países en desarrollo, situación que los motivó a tomar la iniciativa para que se diera la suscripción de tratados que tuvieran como finalidad evitar la doble o múltiple tributación internacional, con la limitante que dichos tratados adoptaban las particularidades de ser suscritos entre dos Estados desarrollados, omitiendo fijar algunas premisas específicas que deben tenerse en cuenta en la negociación de estos tratados entre Estados industrializados y aquellos con un menor desarrollo económico.¹⁵³

Como el primer tratado entre un Estado industrial asiático y otro, también asiático, en vías de desarrollo, Ottmar Buhler, expone que es preciso señalar el tratado concluido en Singapur el 11 de abril de 1963 entre Japón y Singapur, que está clasificado entre los característicos de los países anglosajones por adoptar las características propias de dichos tratados, dentro de las que se encontraban el presupuesto de la obligación de contribuir, el principio del establecimiento y el principio de imputación.¹⁵⁴

Adolfo Atchabahian, indica al respecto, que la relación jurídica internacional de carácter tributario que tienda a vincular al Estado de un país desarrollado con el de uno en desarrollo debe tomar en cuenta que los objetivos de los tratados o convenios de esta naturaleza no cumplen sus finalidades únicamente con el alivio de la carga tributaria para los sujetos pasivos de los estados contratantes; sino que estos tratados deben de crear estímulos para realizar inversiones desde los países desarrollados hacia los que están en desarrollo y facilitar transacciones económicas para lograr dicha finalidad.¹⁵⁵

¹⁵³ Atchabahian, Adolfo. *óp.cit.*, pág. 6.

¹⁵⁴ Buhler, Ottmar. *óp.cit.*, pág. 71

¹⁵⁵ Atchabahian, Adolfo. *óp.cit.*, págs. 6-7

Adolfo Atchabahian hace alusión a los impuestos que pueden ser la razón de la suscripción de los tratados para evitar la doble o múltiple tributación, principalmente los problemas derivados del impuesto sobre la renta, así como respecto de otros tributos en que también se puede dar dicho fenómeno como los gravámenes a los consumos y ventas, sucesorios y al patrimonio.¹⁵⁶ Resulta evidente que el impuesto sobre la renta es uno de los impuestos que permiten la doble o múltiple tributación internacional, puesto que el principio jurisdiccional del impuesto en un Estado puede seguir el criterio de la fuente, es decir, gravar únicamente los ingresos que se generen dentro de su territorio; o puede seguir el criterio de la renta mundial, es decir, gravar la totalidad de ingresos percibidos por los ciudadanos con independencia del origen geográfico en donde se generen.

b) Tratados suscritos en América Latina

Los países de América Latina no han sobresalido en la suscripción de convenios para evitar la doble o múltiple tributación, como lo han hecho los Estados desarrollados que forman parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Si bien es cierto, los países latinoamericanos que forman parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) han sido los que han logrado crear una red tributaria en la materia que se asemeje a la de los países desarrollados y que introduzca en la región una vista clara acerca de los objetivos y beneficios que esta clase de convenios puede generar.

La economía cambiante y evolutiva ha hecho que América Latina, en su mayoría, cambie el criterio de sujeción tributaria en gran parte de los países que la conforman pasando del criterio de la fuente al criterio de la renta mundial. Y como previamente se ha analizado, esta situación que puede ser originaria de problemas de doble o múltiple tributación en los países los ha llevado a visualizar de una manera más clara los beneficios que se pueden generar a través de la suscripción de convenios en la materia, permitiendo que sean vistos como una herramienta para combatir al mismo tiempo las prácticas tributarias

¹⁵⁶ *Ibíd.*, pág. 8.

evasivas y elusivas, intercambiar información entre las administraciones tributarias y fortalecer las medidas generales y específicas de combate de abuso de dichos tratados.

Según una investigación realizada por Galo A. Maldonado, perteneciente a la Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en el 2016, actualmente hay alrededor de 223 tratados internacionales para evitar la doble o múltiple tributación suscritos y vigentes en la región. De igual forma, hay alrededor de 39 tratados internacionales para evitar la doble o múltiple tributación que se encuentran suscritos, aunque no han sido aprobados o aún no concluyen los procedimientos de aprobación.¹⁵⁷ Dentro de este grupo, se encuentra el tratado objeto de estudio del presente trabajo de investigación.

El estudio realizado por Galo A. Maldonado gira en torno a los países de América Latina que han tenido una participación más significativa en la suscripción de los tratados en cuestión, siendo estos países los siguientes: Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, México, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela. El objetivo principal de los países latinoamericanos en la suscripción de los tratados internacionales en la materia, afirma Galo A. Maldonado, es: *«En definitiva, los países Latinoamericanos se han preocupado por un lado de mejorar la efectividad de un Convenio para Evitar la Doble o Múltiple Tributación como herramienta de atracción de inversiones, sin olvidar la importancia del blindaje del instrumento en contra de prácticas elusivas y evasivas, todo lo cual va de la mano con la práctica internacional en esta materia»*.¹⁵⁸

Galo A. Maldonado proporciona un análisis por número de convenios suscritos tomando como base los países latinoamericanos previamente expuestos, análisis. Según Galo A. Maldonado, el Estado con mayor número de tratados internacionales para evitar la doble o múltiple tributación suscritos es México, con 54 tratados, equivalentes al 24% en relación al total de tratados suscritos en la materia por países de Latinoamérica que es de 223. Luego, lo siguen Brasil y Venezuela, ambos con 31 tratados internacionales en

¹⁵⁷ Maldonado, Galo A. *óp.cit.*, pág. 7

¹⁵⁸ *Ibíd.*, pág. 8

la materia suscritos y vigentes, lo que equivale al 14% cada uno del total de los tratados suscritos por países de Latinoamérica. Ecuador tiene 18 tratados internacionales en la materia suscritos y vigentes, seguido por Argentina con 17 tratados en la materia, y por aproximación decimal el porcentaje de cada uno de estos países sería del 8% cada uno del total de tratados suscritos por países de Latinoamérica. Por último, se encuentra Uruguay con 13 tratados vigentes, Colombia con 12, Perú con 10, Bolivia con 9 y Paragua con 2 tratados suscritos y vigentes, y el total de estos países en su conjunto representan un 20% del número de tratados internacionales suscritos por países de Latinoamérica.

Estos datos se reflejan en las gráficas que se adjuntan en el Anexo 1 del presente trabajo de investigación.

c) Contenido general de los tratados internacionales para evitar la doble tributación

Los Modelos de Convenio de la Organización de Naciones Unidas (ONU) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) tienen como misión fundamental brindar una guía durante el proceso de negociación de los Tratados Internacionales para evitar la doble o múltiple tributación internacional, brindando una estructura y criterios que permiten determinar la competencia tributaria y la comprensión de la misma a nivel internacional como el fruto del consentimiento de los países que intervienen en la suscripción de los mismos.

Francisco Alfredo García Prats es del criterio que los Modelos de Tratados constituyen un parámetro que fija la posición inicial negociadora ideal de cada uno de los Estados que intervienen en su suscripción, así como los criterios hermenéuticos que van a seguir las Administraciones tributarias en su interpretación y aplicación, otorgando seguridad jurídica a los operadores y respetando los compromisos internacionales que los Estados han adquirido con anterioridad.¹⁵⁹ Por esta razón, los Modelos de Tratados que son elaborados por organizaciones de carácter internacional constituyen una guía que brinda

¹⁵⁹ García Prats, Francisco Alfredo. *óp.cit.*, pág. 107.

un punto de partida para la negociación de los tratados internacionales para evitar la doble o múltiple tributación, así como una pauta para la estructura básica que debieran tener cada uno de ellos, facilitando así la interpretación y aplicación común por los Estados contratantes.

De manera general, Galo A. Maldonado expone que los tratados para evitar la doble o múltiple tributación internacional abarcan los siguientes aspectos:¹⁶⁰

- A) **Ámbito objetivo**, aspectos relacionados a la especialidad de ciertos tributos, que tienen características específicas, enfocados en muchos casos en determinados tipos de industrias o actividades económicas. De igual forma se incluyen elementos objetivos que permitan que los Estados contratantes cumpla con las obligaciones derivadas de los mismos y las reformas normativas que han de implementarse para su aplicación.
- B) **Residencia**, se abarcan expresiones de lo que se considera o no como “residente” para efectos de la aplicación del Convenio en las legislaciones de los Estados contratantes, en las que cada uno establece la normativa y criterio de sujeción tributaria a utilizar.
- C) **Establecimiento permanente**, es considerado como uno de los aspectos más importantes dentro de los tratados internacionales para evitar la doble o múltiple tributación, ya que de esta definición depende si el país fuente está en posición de gravar los ingresos por las actividades que se desarrollan en su país, de la forma en que grava a sus residentes o, por el contrario, no está en posibilidad de gravar dichas actividades por no realizarse por medio de un establecimiento permanente.
- D) **Distribución de rentas**, se abarca la manera en que los tratados internacionales para evitar la doble o múltiple tributación establecen reglas de distribución de potestad de gravamen de rentas que se encuentran contempladas en dichos instrumentos.
- E) **Doble no imposición**, consiste en aquél fenómeno por el cual, en aplicación de las disposiciones de un tratado internacional para evitar la doble o múltiple tributación, una renta determinada es atribuida a un país en el cual, por aplicación de sus

¹⁶⁰ Maldonado, Galo A. *óp.cit.*, págs. 13-27.

disposiciones normativas internas dicha renta se encuentra exenta o no sujeta a gravamen, produciéndose el efecto de “doble no imposición”.

- F) Reforzamiento de medidas disconformes en la aplicación de cláusulas de no discriminación, establece disposiciones expresas que son propias de la naturaleza de los regímenes tributarios internos de cada uno de los Estados contratantes, que se pueden considerar como cláusulas discriminatorias; sin embargo, se señala de manera expresa o indirecta que no serán consideradas de esa forma y que se puede aplicar en el contexto del tratado internacional para evitar la doble o múltiple tributación.
- G) Medidas antievasión o antielusión, con la finalidad de proteger las bases impositivas y evitar la evasión y la elusión fiscal.
- H) Intercambio de información y asistencia administrativa mutua, a través de éstas cláusulas las administraciones tributarias de los Estados contratantes hacen el acuerdo de intercambiar información de relevancia tributaria, así como desarrollar redes de asistencia administrativa internacional, a efectos de desarrollar controles fuera de sus fronteras.
- I) Cláusulas de *Tax Sparing* y *Matching Credit*, con el ánimo de favorecer los procesos de inversión, los Estados conceden incentivos fiscales que se ven plasmados en la reducción o exención de tributos. Por medio de las cláusulas de *tax sparing* se permite a los residentes de uno de los Estados contratantes deduzca el impuesto pagado en el extranjero; por otro lado, por medio de las cláusulas de *matching credit* el Estado de residencia autoriza a que se deduzca una cantidad mayor al impuesto efectivamente pagado.

CAPÍTULO 4
ANÁLISIS CONCRETO DEL ACUERDO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS
MEXICANOS Y LA REPÚBLICA DE GUATEMALA PARA ELIMINAR LA DOBLE
IMPOSICIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARA PREVENIR
LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN FISCAL Y LA LEGISLACIÓN INTERNA QUE LO
FUNDAMENTA

4.1. Legislación interna de la República de Guatemala y de los Estados Unidos Mexicanos en materia de Impuesto Sobre la Renta

Con el objetivo de comprender el contenido e implicaciones del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la Doble Imposición en materia del Impuesto sobre la Renta y para prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal, se hace necesario tener un entendimiento en términos generales acerca de la regulación que tiene actualmente el Impuesto Sobre la Renta en cada uno de los Estados contratantes: el Estado de Guatemala y los Estados Unidos Mexicanos. Por esta razón, se procederá a realizar un breve análisis acerca de los aspectos más importantes que la normativa interna de los Estados contratantes han contemplado con razón de dicho impuesto.

4.1.1. Impuesto Sobre la Renta en la República de Guatemala

Este apartado del trabajo de investigación tiene como objetivo proporcionar los aspectos generales que han de ser tomados en cuenta del contenido de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, con relación a la regulación del Impuesto Sobre la Renta en el territorio guatemalteco.

a) Principio de territorialidad

La trascendencia que tiene el principio de territorialidad, o criterio de sujeción de la fuente, dentro del ordenamiento tributario de Guatemala con relación al Impuesto Sobre la Renta se ve reflejado en todo el contenido de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala; la cual, en el artículo 3 regula: *«Artículo 3. Ámbito de aplicación. Quedan afectas al impuesto las rentas obtenidas en todo el territorio nacional, definido éste conforme a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.»*¹⁶¹

Al respecto, la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 142 determina que: *«El Estado ejerce plena soberanía, sobre: a) El territorio nacional integrado por su suelo, subsuelo, aguas interiores, el mar territorial en la extensión que fija la ley y el espacio aéreo que se extiende sobre los mismos...».*¹⁶²

Con relación al artículo 3 de la Ley de Actualización Tributaria previamente enunciado, el artículo 3 del Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, que establece el Impuesto Sobre la Renta, establece lo siguiente: *«Artículo 3. Del alcance territorial de las rentas. Conforme el artículo 4 de la Ley, se consideran rentas de fuente guatemalteca aquellas generadas por actividades realizadas total o parcialmente en el territorio de la República, con independencia de quienes las obtengan. En el caso de actividades realizadas parcialmente en la República, la renta que se considera de fuente guatemalteca es aquella que corresponde únicamente a las realizadas en el territorio nacional».*¹⁶³

¹⁶¹ Congreso de la República de Guatemala. *Ley de Actualización Tributaria*. Decreto 10-2012, 2012, Reformada por el Decreto 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala, artículo 3.

¹⁶² Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución Política de la República de Guatemala*. 1986, Reformada en 1993.

¹⁶³ Presidente de la República de Guatemala. *Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que establece el Impuesto Sobre la Renta*. Acuerdo Gubernativo número 213-2013, artículo 3.

La autora del trabajo de investigación determina que el Impuesto Sobre la Renta sigue un criterio de sujeción tributaria de la fuente en virtud de grabar únicamente aquellas rentas que sean generadas, total o parcialmente, dentro del territorio nacional. Es evidente que la aplicación de este principio de territorialidad o criterio de sujeción tributaria encuentra su fundamento en el hecho que es el Estado quien proporciona todas las condiciones necesarias para que los contribuyentes puedan tener una expresión de capacidad contributiva y por ello, es en el territorio en donde se ha generado la riqueza donde se desarrolla la actividad económica que da lugar a la obligación del pago del impuesto en el territorio determinado.

b) Renta gravada

Previo a exponer la definición legal dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco relativa a la renta gravada, es pertinente hacer alusión a la definición que se le proporciona a la renta en sí, definida por Jaime García Añoveros como aquella retribución neta de cualquier factor de producción inserto en el proceso productivo; por ello, puede hablarse de rentas del trabajo (sueldos y salarios), rentas del capital (dividendos e intereses) y rentas mixtas (beneficios de la actividad comercial, industrial o profesional).¹⁶⁴

El artículo 1 de la Ley de Actualización Tributaria estipula lo siguiente: *«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»*. Partiendo del artículo previamente mencionado, el cual regula el objetivo principal de la Ley de Actualización Tributaria, es menester arribar a la conclusión que al Impuesto Sobre la Renta no le interesa cualquier renta, sino que la renta que sobrepasa el mínimo vital de existencia, es decir, ese porcentaje que requiere una persona para mantenerse

¹⁶⁴ García Añoveros, Jaime. *El impuesto general sobre la renta de las personas físicas*. España, Editorial Cívitas, 1977, pág. 23.

en condiciones dignas de vida, puesto que más allá de dicho porcentaje es en donde se puede dilucidar de manera clara una expresión de riqueza.

Con relación a las rentas de fuente guatemalteca, el artículo 4 del mismo cuerpo legal regula: «*Artículo 4. Rentas de fuente guatemalteca. Son rentas de fuente guatemalteca, independientemente que estén gravadas o exentas, bajo cualquier categoría de renta, las siguientes: I. RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS: ... II. RENTAS DEL TRABAJO: ... III. RENTAS DE CAPITAL Y DE GANANCIAS DE CAPITAL: ...*». ¹⁶⁵

Dentro del presente artículo se realiza una lista detallada de cada una de las rentas que se consideran como rentas de fuente guatemalteca, dependiendo de la cédula a la que pertenezcan e independientemente del hecho de ser gravadas o exentas. La importancia de este artículo radica en que en el desarrollo de cada una de las categorías tributarias que establece la Ley de Actualización Tributaria con relación al Impuesto Sobre la Renta, cada una de las cédulas en su capítulo respectivo se dedica a abarcar de manera separada las rentas que son consideradas gravadas y aquellas que son consideradas exentas; y dicha separación tendría que tener concordancia con lo contemplado en el artículo previamente mencionado.

Es evidente que toda renta gravada implica la ejecución de una prestación determinada en ley por parte del futuro sujeto activo de la relación tributaria, es decir, a toda renta gravada antecede la generación de cualquier ingreso o retribución por parte de una persona individual, jurídica o ente en particular, situación que es contemplada por el artículo 5 del mismo cuerpo legal, que regula lo siguiente: «*Artículo 5. Presunción de onerosidad. Las cesiones y enajenaciones de bienes y derechos, en sus distintas modalidades, las prestaciones de servicios y todo contrato de préstamo, cualquiera que sea la naturaleza y denominación, realizadas por personas individuales o jurídicas y otros entes o patrimonios que realicen actividades mercantiles, se presumen onerosas, salvo prueba en contrario...*». ¹⁶⁶

¹⁶⁵ Ley de Actualización Tributaria. Artículo 4.

¹⁶⁶ Ley de Actualización Tributaria. Artículo 5.

La presunción de onerosidad contemplada en el artículo previamente mencionado es de importancia en virtud que los contribuyentes deben de tener en cuenta que, la legislación guatemalteca tributaria presume la existencia de una prestación onerosa de un servicio o transmisión onerosa de un bien, las cuales podrían ser objeto de renta gravada, salvo prueba en contrario, que deberá de realizarse a través de la documentación legal que la misma ley designa en su articulado.

En conclusión, la renta gravada es el ingreso que es de interés al Impuesto Sobre la Renta, en virtud de expresar capacidad contributiva por parte del contribuyente que la genera y tener como antecedente la ejecución de una prestación de un servicio o la transmisión onerosa de un bien, generando un beneficio económico para dicho contribuyente.

c) Establecimiento permanente

Juan Manuel Albacete y Nicolás Juan consideran que es imposible dar una única definición de lo que se entiende por un establecimiento permanente en virtud que la normativa de cada Estado que adopta dicha institución tributaria delimita su alcance de acuerdo a las circunstancias de cada país, por ello, arriban a la conclusión que una definición general a nivel internacional de este instituto tributaria sería el definirlo como aquel emplazamiento en un espacio físico determinado con presencia mínima en un Estado, que es utilizado para el ejercicio de una actividad económica y que es presupuesto para la sujeción tributaria de esa actividad por el Estado en que el establecimiento se encuentra.¹⁶⁷

La Ley de Actualización Tributaria, en su artículo 7, proporciona el concepto de establecimiento permanente por parte de la legislación guatemalteca, siendo este el siguiente: «*Se entiende que una persona individual, persona jurídica, organismo*

¹⁶⁷ Albacete, Juan Manuel y Nicolás Juan. "Principios para la determinación de la renta de establecimientos permanentes y su aplicación a bancos, compañías de seguros y otras instituciones financieras". *Revista Tributaria* 135, noviembre a diciembre de 1996.

internacional, ente o patrimonio que se especifica en este libro, opera con establecimiento permanente en Guatemala, cuando:

- I. Por cualquier título, disponga en el país, de forma continuada o habitual, de un lugar fijo de negocios o de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de sus actividades. La definición del apartado anterior comprende, en particular:*
 - a) Las sedes de dirección.*
 - b) Las sucursales.*
 - c) Las oficinas.*
 - d) Las fábricas...». ¹⁶⁸*

Dentro del numeral tercero del artículo 7 en cuestión, se estipula lo siguiente: «*No obstante..., cuando una persona o ente distinto de un agente independiente, actúe en Guatemala por cuenta de un no residente, se considera que éste tiene un establecimiento permanente en Guatemala por las actividades que dicha persona realice para el no residente, si esa persona:*

- a) Ostenta y ejerce habitualmente en Guatemala poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa o,*
- b) No ostenta dichos poderes, pero mantiene habitualmente en Guatemala, existencias de bienes para su entrega en nombre del no residente» ¹⁶⁹*

Se puede concluir que un establecimiento permanente en Guatemala puede ser una persona individual que trabaja en relación de dependencia y exclusividad con una entidad extranjera o bien, que para la existencia de un establecimiento permanente no se necesita específicamente de un lugar físico, sino que la actividad realizada por un no residente se caracterice por ser habitual y continua.

¹⁶⁸ Ley de Actualización Tributaria. Artículo 7.

¹⁶⁹ *Loc.cit.*

d) Sistema cedular

Sheny Siomara García Yash asevera que es importante resaltar que el Impuesto Sobre la Renta se desarrolla en la legislación guatemalteca a través de categorías de rentas, es decir, la legislación guatemalteca opta por el sistema cedular. García Yash define el sistema cedular como aquel sistema a través del cual la legislación tributaria impone de forma separada las clases de rentas que percibe por medio de distintas categorías de renta; y, dentro de cada una de las categorías de renta que se establecen se deben de detallar las siguientes bases de recaudación: hecho generador, exenciones, sujeto pasivo, base imponible, deducciones, tipo impositivo, obligaciones, período impositivo, agente de retención y gestión del impuesto.¹⁷⁰

El artículo 2 de la Ley de Actualización Tributaria regula lo relativo a las categorías de renta según su procedencia estipulando lo siguiente: *«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 de 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.»*¹⁷¹

El artículo previamente descrito constituye el fundamento para la característica del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, al considerarse como un impuesto de naturaleza cedular. De la lectura del artículo 2 de la Ley de Actualización Tributaria se establece que el sistema tributario guatemalteco grava la renta con independencia de la persona que la origina, sin tomar en cuenta las particularidades del contribuyente, se establecen tantas tipologías de Impuesto Sobre la Renta como rentas haya.

¹⁷⁰ García Yash, Sheny Siomara. *Las obligaciones del patrono como agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia en Guatemala*. Guatemala, 2015, Tesis para obtener el grado académico de Magíster en Asesoría en Tributación, Universidad Rafael Landívar, Pág. 29.

¹⁷¹ Ley de Actualización Tributaria. Artículo 2.

Es por ello, que el artículo objeto de análisis del presente apartado, establece las 4 tipologías que se regulan en la legislación tributaria guatemalteca con respecto al Impuesto Sobre la Renta y se puede dilucidar que cada cédula tiene su estructura tributaria autónoma, declarando al fisco de manera individual por cada una y permitiendo identificar cada uno de los elementos de la estructura del tributo por cédula.

Por esta razón, se procederá a describir de manera general los aspectos de mayor relevancia de cada una de las cédulas del Impuesto Sobre la Renta guatemalteco, establecidas por la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala:

i) Cédula de Actividades Lucrativas

El artículo 10 de la Ley de Actualización Tributaria regula lo relativo al hecho generador de la cédula de actividades lucrativas, estipulando lo siguiente: *«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.»*¹⁷² Dentro del desarrollo de este artículo de la Ley de Actualización Tributaria, en su tercer párrafo, se realiza un listado de las rentas de actividades lucrativas, sin que éste pueda ser limitativo. De igual modo, en su cuarto párrafo se contempla el hecho que ser contribuyente, según esta cédula del Impuesto Sobre la Renta, no otorga la calidad de comerciante.

El artículo 12 del mismo cuerpo legal estipula lo relativo a los sujetos pasivos de esta cédula de actividades lucrativas, regulando lo siguiente: *«Son contribuyentes las*

¹⁷² Ley de Actualización Tributaria. Artículo 10.

personas individuales, jurídicas y los entes o patrimonios residentes en el país, que obtengan rentas afectas en este título.»¹⁷³

De la lectura de los artículos previamente descritos es importante hacer la salvedad que en ambos se estipula de manera taxativa que la cédula de actividades lucrativas del Impuesto Sobre la Renta está dirigida a residentes para efectos fiscales en Guatemala. Ello con relación a que, para el caso de actividades realizadas por no residentes, una cédula establecida por la Ley de Actualización Tributaria regula todos los aspectos que se relacionan con los mismos.

ii) Cédula de Rentas de Trabajo en relación de dependencia

Manuel Antonio Carcache define las rentas de trabajo en el siguiente sentido: *«Las rentas del trabajo son genéricamente el trabajo personal realizado bajo relación de dependencia, que habitualmente se abona con sueldos, honorarios u otras retribuciones, no se realizan bajo la forma de rentas por actividades económicas. Las ganancias originadas principalmente en el trabajo personal de los sujetos, la fuente principal del rédito es dicho trabajo personal.»¹⁷⁴*

El artículo 68 de la Ley de Actualización Tributaria regula lo relativo al hecho generador para la cédula de rentas de trabajo en relación de dependencia, señalando: *«Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en este título, 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.»¹⁷⁵* En el siguiente párrafo del artículo en cuestión, se realiza un listado de las rentas provenientes del trabajo que están reguladas por la legislación tributaria guatemalteca para mayor claridad del contribuyente de dicha cédula.

¹⁷³ Ley de Actualización Tributaria. Artículo 12.

¹⁷⁴ Carcache, Manuel Antonio. *Breviario Tributario sobre Rentas del Trabajo*. Nicaragua, Librería Tributaria, 2014, sexta edición, Pág. 9.

¹⁷⁵ Ley de Actualización Tributaria. Artículo 68

Por otro lado, el artículo 71 del mismo cuerpo legal estipula lo relativo al sujeto pasivo de esta cédula del Impuesto Sobre la Renta guatemalteco, regulándolo en el siguiente sentido: «*Son contribuyentes de este impuesto, las personas individuales, residentes en el país, que obtengan ingresos en dinero por la prestación de servicios personales en relación de dependencia.*»¹⁷⁶

De la lectura de los artículos descritos, se puede afirmar que las rentas que se obtengan en el contexto de una relación laboral son aquellas gravadas por la cédula de Rentas del Trabajo en relación de dependencia; esto va orientado al hecho que las rentas que se obtienen en el contexto de dicha relación laboral son predecibles, y por ser estables, periódicas y sin mayor variación, permiten que el fisco tenga altos índices de certeza con relación a la percepción de las mismas.

iii) Cédula de las Rentas de Capital, Ganancias y Pérdidas de Capital

Es necesario tener el conocimiento acerca de la forma en que las ganancias de capital son concebidas de manera doctrinaria previo a conocer la forma en que la legislación guatemalteca las define, en este sentido Jaime García Añoberos, citado por Fernando Zuzunaga y Juan Zegarra, define la ganancia de capital como el aumento de valor de los elementos patrimoniales poseídos por una persona física o jurídica; y aunado a ello, Juan Roque García Mullín, citado por Fernando Zuzunaga y Juan Zegarra, define la ganancia de capital como aquella que se produce cuando existe un incremento en la valorización de los bienes de capital.¹⁷⁷ De esta forma es como Fernando Zuzunaga y Juan Zegarra llegan a la conclusión que las ganancias de capital son: «*Rentas gravables derivadas de la fuente patrimonial que gravan las ganancias (realizadas o no) por personas naturales como consecuencia del incremento de valor de sus bienes de capital y no derivan de una fuente-actividad (trabajo, industria).*»¹⁷⁸

¹⁷⁶ *Ibíd.*, Artículo 71.

¹⁷⁷ Zuzunaga del Pino, Fernando y Juan Carlos Zegarra Vílchez. *El Impuesto a la Renta Sobre las Ganancias de Capital obtenidas en la enajenación de inmuebles*. Perú, 2004, Pág. 3, Disponibilidad y Acceso en: http://www.ipdt.org/editor/docs/13_VIIIJorIPDT_FZDP-JCZV.pdf, Fecha de Consulta: 18 de Septiembre de 2017.

¹⁷⁸ *Ibíd.*, Pág. 9.

El artículo 83 de la Ley de Actualización Tributaria regula lo relativo al hecho generador de la Cédula del Impuesto Sobre la Renta objeto de este apartado, en el siguiente sentido:

*«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.»*¹⁷⁹ De una manera más detallada, el artículo 84 del mismo cuerpo legal realiza un listado de la clasificación de las rentas gravadas estipuladas en el artículo 83 previamente descrito, indicando que se clasifican en: rentas del capital inmobiliario, rentas del capital mobiliario, ganancias y pérdidas de capital y las rentas provenientes de loterías, rifas, sorteos, bingo o eventos similares.

El artículo 85 del mismo cuerpo legal regula lo relativo a los sujetos pasivos de la cédula objeto de análisis en el presente apartado, de la siguiente manera: *«Son contribuyentes todas las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios sin personalidad jurídica, residentes en el territorio nacional, que obtengan rentas gravadas en el presente título.»*¹⁸⁰

Es importante resaltar que la cédula de rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital tiene por objeto ingresos que son considerados extraordinarios para el contribuyente, es decir, de naturaleza no habitual, en virtud de los cuales va a producirse o generarse un ingreso o retribución en favor del contribuyente y esto dará lugar a la existencia de un incremento en la situación patrimonial del mismo.

De igual forma es importante hacer alusión a que se hace la salvedad que el contribuyente que genere este tipo de rentas gravadas debe de ser residente para efectos fiscales en el territorio nacional, siempre conectado a la situación que las rentas de los no residentes están en una cédula distinta y es necesario que en cada una de las cédulas

¹⁷⁹ Ley de Actualización Tributaria. Artículo 83.

¹⁸⁰ *Ibíd.*, Artículo 85.

del Impuesto Sobre la Renta de la legislación guatemalteca se haga la salvedad acerca de cuales tienen por objetivo a los residentes y cual tiene por objetivo a los no residentes.

iv) **Cédula de los No Residentes**

Previo a abarcar lo relativo a la cédula específica de los no residentes, es necesario hacer mención de lo estipulado en el artículo 6 de la Ley de Actualización Tributaria que regula el Concepto de residente en el siguiente sentido: «*Se considera residente para efectos tributarios:*

- I. *La persona individual cuando ocurra cualquiera de las siguientes circunstancias:*
 - a) *Que permanezca en territorio nacional más de ciento ochenta y tres (183) días durante el año calendario, entendido éste como el período comprendido entre el uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre, aún cuando no sea de forma continua.*
 - b) *Que su centro de intereses económicos se ubique en Guatemala, salvo que el contribuyente acredite su residencia o domicilio fiscal en otro país, mediante el correspondiente certificado expedido por las autoridades tributarias de dicho país.*
- II.
- III. *Se consideran residentes en territorio nacional las personas jurídicas, entes patrimonios que se especifiquen en este libro, que cumplan con cualquiera de las situaciones siguientes: a) Que se hayan constituido conforme a las leyes de Guatemala; b) Que tengan su domicilio social o fiscal en el territorio nacional; y c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio nacional...».¹⁸¹*

Ahora que se han traído a colación algunas de las situaciones que regula la legislación guatemalteca tributaria en donde se puede ser considerado residente para efectos fiscales con relación al Impuesto Sobre la Renta, el artículo 97 del mismo cuerpo legal

¹⁸¹ Ley de Actualización Tributaria. Artículo 6.

regula lo relativo al hecho generador de la cédula de Rentas de No Residentes en el siguiente sentido: *«Constituye hecho generador de este impuesto, la obtención de cualquier renta gravada según los hechos generadores contenidos en los títulos anteriores de este libro, por los contribuyentes no residentes que actúen con o sin establecimiento permanente en el territorio nacional. También constituye hecho generador de este impuesto, cualquier transferencia o acreditación en cuenta a sus casas matrices en el extranjero, sin contraprestación, realizada por establecimientos permanentes de entidades no residentes en el país.»*¹⁸²

Derivado de la lectura de este artículo, es innegable la trascendencia e importancia que tiene el hecho que los artículos 6 y 7 de la Ley de Actualización Tributaria regulen los conceptos de residencia y de establecimiento permanente; puesto que para el caso de esta cédula del Impuesto Sobre la Renta, los mismos servirán para poder determinar la realización o no del hecho generador y por ende, el nacimiento o no de la obligación tributaria.

En el mismo sentido, el artículo 98 del mismo cuerpo legal regula lo relativo a los sujetos pasivos de la cédula de Rentas de No Residentes en el siguiente sentido: *«Son contribuyentes de este impuesto, las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, no residentes en territorio guatemalteco, según las definiciones del presente libro, que obtengan ingresos gravados de conformidad con el artículo anterior.»*¹⁸³ Nuevamente en el presente artículo, la definición contenida en el artículo 6 de la Ley de Actualización Tributaria vuelve a mostrar la trascendencia que tiene como aquel que permite determinar el tratamiento fiscal que va a recibir un no residente y la forma en la que debe de liquidar el impuesto según la cédula a la que corresponde.

¹⁸² Ley de Actualización Tributaria. Artículo 97.

¹⁸³ *ibíd.*, Artículo 98.

4.1.2. Consideraciones generales sobre la regulación del Impuesto Sobre la Renta en los Estados Unidos Mexicanos

En este apartado se abarcarán de manera general algunos aspectos que estipula la legislación interna de los Estados Unidos Mexicanos relativos al Impuesto Sobre la Renta que se consideran importantes a juicio de la autora del trabajo de investigación, a efecto de comprender la forma como se encuentra regulado dicho impuesto.

a) Sujetos del impuesto

El artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de los Estados Unidos Mexicanos establece que las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. «Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.*
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.*
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.»¹⁸⁴*

De la lectura del presente artículo se puede dilucidar que la legislación de los Estados Unidos Mexicanos adopta la renta mundial como criterio de sujeción tributaria, haciendo alusión que las personas físicas y morales que sean residentes en su territorio estarán obligados a contribuir para sostenimiento de los gastos públicos, con independencia de la fuente de sus ingresos. Por otro lado, los residentes en el extranjero estarán obligados a pagar el Impuesto Sobre la Renta sólo sobre los ingresos atribuibles a un

¹⁸⁴ Comisión Fiscal. *Ley del impuesto sobre la renta, textos y comentarios*. México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2015, 11ª edición, artículo 1.

establecimiento permanente o en caso de ausencia del mismo, sobre los ingresos de fuente mexicana.

b) Establecimiento Permanente

El artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de los Estados Unidos Mexicanos estipula lo siguiente: *«Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales»*.¹⁸⁵

El concepto de establecimiento permanente que se establece en la legislación mexicana sigue la filosofía mundial establecida por el Modelo Convenio sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), pudiéndose concluir que los elementos esenciales para la constitución de un establecimiento permanente son:

- A) Un lugar de negocios, es decir, un lugar físico;
- B) La realización de actividades empresariales o profesionales en dicho lugar de negocios; y
- C) La realización de dichas actividades con la intención de llevar a cabo con cierto grado de permanencia.

Otro aspecto de importancia que regula el artículo 2 del mismo cuerpo legal es: *«... Se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, cuando actúe en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad. Para*

¹⁸⁵ Comisión Fiscal. *Ley del impuesto sobre la renta, textos y comentarios*. México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2015, 11ª edición, artículo 2.

*estos efectos, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:...».*¹⁸⁶

Es bien conocido que tratándose de agentes independientes que no actúan dentro del marco ordinario de su actividad, el residente en el extranjero tendrá un establecimiento permanente. Por ello, la legislación mexicana enumera los supuestos en los cuales un agente independiente se considera que no actúa dentro del marco ordinario de sus actividades.

Con relación a la regulación del establecimiento permanente, dentro del artículo 3 del mismo cuerpo legal se enlistan los casos que no se considera que exista un establecimiento permanente para los Estados Unidos Mexicanos, teniendo como objeto detallar los casos de actividades realizadas por residentes en el extranjero que no constituyen un establecimiento permanente y que, sin la regulación expresa de dichas situaciones, podrían ser considerados como uno.

c) Beneficios de los tratados para evitar la doble tributación

El artículo 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de los Estados Unidos Mexicanos determina lo siguiente: «*Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley*».¹⁸⁷

Es así como se puede dilucidar que para que los beneficios derivados de los tratados internacionales para evitar la doble o múltiple tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten:

- A) Residencia fiscal;
- B) Cumplimiento de las disposiciones del propio tratado; y

¹⁸⁶ *Loc.cit.*

¹⁸⁷ Comisión Fiscal. *Ley del impuesto sobre la renta, textos y comentarios*. México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2015, 11ª edición, artículo 4.

C) Cumplimiento con las demás disposiciones de procedimiento contenidas en dicha ley.

De igual manera, continúa regulando que: *«En los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda»*.¹⁸⁸

Es de vital importancia que los residentes para efectos fiscales en los Estados Unidos Mexicanos tengan conocimiento de lo que estipula al presente artículo para que al momento que les sea aplicada una tasa de retención mayor a la establecidas en un tratado en la materia, pueda solicitar la devolución por la diferencia que le corresponda.

d) De las Personas Morales

El artículo 7 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de los Estados Unidos Mexicanos estipula lo siguiente: *«Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México...»*.¹⁸⁹ En este artículo se desarrolla una serie de definiciones importantes que deben de ser tomadas en cuenta para efectos del Impuesto Sobre la Renta; haciendo alusión a las personas morales y a las entidades que la conforman, a las acciones, las participaciones sociales, las entidades que componen el sistema financiero, entre otros.

¹⁸⁸ *Loc.cit.*

¹⁸⁹ Comisión Fiscal. *Ley del impuesto sobre la renta, textos y comentarios*. México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2015, 11ª edición, artículo 7.

Es necesario indicar lo regulado por el artículo 9 del mismo cuerpo legal, el cual estipula lo siguiente: «*Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%*». ¹⁹⁰ Se hace mención de dicho artículo en virtud que además de regular la tasa del impuesto sobre la renta para las personas morales, regula la forma en que se debe de determinar el resultado fiscal del ejercicio de que se trate el período impositivo sobre el cual se va a tributar.

e) Régimen de las Personas Morales con Fines No Lucrativos

La Ley del Impuesto Sobre la Renta de los Estados Unidos Mexicanos hace una consideración acerca de cierto tipo de personas que no deben de ser contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta en virtud que el objetivo que persiguen no tiene un fin de naturaleza lucrativa que les haga incrementar su patrimonio, sino que el fin que persiguen es de naturaleza altruista y siempre en beneficio de una colectividad. Por ello, tomando en cuenta que la finalidad de este impuesto es gravar la riqueza y el incremento patrimonial de una persona, en el caso de esta mayoría de personas incluidas en dicho apartado no se presenta tal situación.

El artículo 79 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de los Estados Unidos Mexicanos determina que: «*No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:*

- *Sindicatos obreros y los organismos que los agrupen.*
- *Asociaciones patronales.*
- *Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como los organismos que las reúnan.*
- *Colegios de profesionales y los organismos que los agrupen.*
- *Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada las distritos o unidades de riego, previa la concesión y permiso respectivo.*

¹⁹⁰ *Loc.cit.*

- *Instituciones de asistencia o de beneficencia, autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos en los términos de esta Ley, que tengan como beneficiario a personas, sectores, y regiones de escasos recursos; que realicen actividades para lograr mejores condiciones de subsistencia y desarrollo a las comunidades indígenas y a los grupos vulnerables por edad, sexo o problemas de discapacidad.*
- *Sociedades cooperativas de consumo.*
- *Organismos que conforme a la Ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumidores.*
- *Sociedades mutualistas y Fondos de Aseguramiento Agropecuario y Rural, que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios, comisiones y otros semejantes.*
- *Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de esta Ley...»¹⁹¹*

Con relación a los contribuyentes que se detallan en el artículo anterior, el artículo 80 del mismo cuerpo legal hace referencia al remanente distribuible en el siguiente sentido: «*Las personas morales a que se refiere el artículo anterior determinarán el remanente distribuible de un año de calendario correspondiente a sus integrantes o accionistas, disminuyendo de los ingresos obtenidos en ese periodo, a excepción de los señalados en el artículo 93 de esta Ley y de aquéllos por los que se haya pagado el impuesto definitivo, las deducciones autorizadas, de conformidad con el Título IV de la presente Ley*». ¹⁹² De lo anterior se puede concluir que el remanente distribuible se determina de conformidad con las disposiciones aplicables a las personas físicas, restando de los

¹⁹¹ Comisión Fiscal. *Ley del impuesto sobre la renta, textos y comentarios*. México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2015, 11ª edición, artículo 79.

¹⁹² *Loc.cit.*

ingresos obtenidos (excepto aquellos que han pagado el Impuesto Sobre la Renta en forma definitiva y los ingresos exentos para personas físicas) las deducciones autorizadas.

f) Disposiciones generales de las Personas Físicas

El artículo 90 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de los Estados Unidos Mexicanos estipula lo siguiente: «*Están obligados al pago del impuesto establecido en este título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste*».¹⁹³

El Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de los Estados Unidos Mexicanos, relativo a las Personas Físicas es claro al indicar que las disposiciones contenidas en dicho título son aplicables a los ingresos de personas físicas, cuando éstas sean residentes en México.

Esta es una de las situaciones donde el concepto de residencia es explicado en el artículo dos del mismo cuerpo legal cobra trascendental importancia. De igual forma, la Ley indica que las personas físicas que residan en el extranjero causarán dicho impuesto cuando lleven a cabo actividades empresariales o presten servicios personales independientes en el país a través de un establecimiento permanente, siempre y cuando, se trate de los ingresos que a dichos establecimientos le sean atribuibles. Por ello, cobra igual importancia la definición de lo que es un establecimiento permanente proporcionada por el artículo 2 del mismo cuerpo legal.

¹⁹³ Comisión Fiscal. *Ley del impuesto sobre la renta, textos y comentarios*. México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2015, 11ª edición, artículo 90.

g) De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

El artículo 153 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de los Estados Unidos Mexicanos regula lo siguiente: *«Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los términos de los artículos 58-A del Código Fiscal de la Federación, 11, 179 y 180 de esta Ley, provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste...»*.¹⁹⁴

A lo largo de este artículo se desarrollan las disposiciones generales aplicables al Título V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de los Estados Unidos Mexicanos, teniendo por objeto definir quiénes son los sujetos a quienes les resulta aplicables dicho título, así como los ingresos que son gravados por dicho impuesto y la forma en que el impuesto sobre la renta debe de ser pagado a las autoridades fiscales.

Es importante hacer mención acerca de lo regulado dentro del artículo 153 que se ha analizado, con relación a los sujetos que no están obligados a efectuar el pago contemplado en el Título V, estipulado de la siguiente manera: *«No se estará obligado a efectuar el pago del impuesto en los términos de este Título, cuando se trate de ingresos por concepto de intereses, ganancias de capital, así como por el otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo ubicados en territorio nacional, que deriven de las inversiones efectuadas por fondo de pensiones y jubilaciones, constituidos en los términos de la legislación del país de que se trate, siempre que dichos fondos sean los beneficiarios efectivos de tales ingresos y que estos últimos se encuentren exentos del impuesto sobre la renta en ese país»*.¹⁹⁵

¹⁹⁴ Comisión Fiscal. *Ley del impuesto sobre la renta, textos y comentarios*. México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2015, 11ª edición, artículo 153.

¹⁹⁵ *Loc.cit.*

4.2. Antecedentes y proceso de formación del Acuerdo

El Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la Doble Imposición en materia del Impuesto sobre la Renta y para prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal es el primer acuerdo de carácter internacional que el Estado de Guatemala ha suscrito en materia de eliminación de la Doble Imposición Internacional. En virtud de ello, no existe antecedente alguno de otro tratado o acuerdo internacional que haya llegado a ser suscrito por dicho Estado. De la situación previamente expuesta deviene la importancia que merece el análisis del Acuerdo, así como su contenido, sus alcances y las obligaciones que podrían ser derivadas del mismo para las partes en caso éste llegase a entrar en vigencia en cada uno de los Estados contratantes.

Relativo al proceso de formación de los acuerdos, también aplicable al acuerdo en cuestión y la etapa prematura en la que se encuentra, Erick Mauricio Maldonado Ríos manifiesta que: «*El proceso de formación de los tratados internacionales inicia con la negociación, en que las partes definen los alcances, derechos y obligaciones a que voluntariamente se someterían*»¹⁹⁶.

Es necesario considerar que los artículos 9 y 10 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados se refieren a la adopción y autenticación de los tratados y al respecto, Erick Mauricio Maldonado Ríos señala que: «*En virtud que en la República de Guatemala todo tratado internacional firmado está sujeto a un proceso ulterior de ratificación, únicamente se reconoce como forma de autenticación del texto la firma ad referendum*».¹⁹⁷

¹⁹⁶ Maldonado Ríos, Erick Mauricio. *Derecho guatemalteco de los tratados internacionales*. óp.cit., pág. 33.

¹⁹⁷ *Ibíd.*, pág. 34.

4.3. Contenido del Acuerdo

El contenido del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la Doble Imposición en materia del Impuesto sobre la Renta y para prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal se desglosa en 30 artículos, el articulado se desarrolla de la siguiente forma:¹⁹⁸

- Artículo 1. Personas Comprendidas
- Artículo 2. Impuestos Comprendidos
- Artículo 3. Definiciones Generales
- Artículo 4. Residente
- Artículo 5. Establecimiento Permanente
- Artículo 6. Rentas de la Propiedad Inmobiliaria
- Artículo 7. Beneficios Empresariales
- Artículo 8. Navegación Marítima y Aérea
- Artículo 9. Empresas Asociadas
- Artículo 10. Dividendos
- Artículo 11. Intereses
- Artículo 12. Regalías
- Artículo 13. Ganancias
- Artículo 14. Servicios Personales Independientes
- Artículo 15. Renta del Trabajo Dependiente
- Artículo 16. Remuneraciones en calidad de consejero y de personal de alta dirección
- Artículo 17. Artistas y Deportistas
- Artículo 18. Pensiones y beneficios de seguridad social
- Artículo 19. Funciones Públicas
- Artículo 20. Estudiantes o personas en prácticas
- Artículo 21. Hidrocarburos

¹⁹⁸ Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala. *Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la Doble Imposición en materia del Impuesto sobre la Renta y para prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal*. Suscrito el 13 de marzo de 2015.

- Artículo 22. Otras rentas
- Artículo 23. Limitación de beneficios
- Artículo 24. Eliminación de la doble imposición
- Artículo 25. No discriminación
- Artículo 26. Procedimiento amistoso
- Artículo 27. Intercambio de información
- Artículo 28. Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares
- Artículo 29. Entrada en vigor
- Artículo 30. Denuncia

4.4. Alcances del Acuerdo

Los alcances del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la Doble Imposición en materia del Impuesto sobre la Renta y para prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal son de distinta índole, en virtud de la diversidad de aspectos que el mismo regula. Por ello, se procederá a hacer alusión a algunos de los aspectos que se encuentran contenidos en el mismo, con el objetivo de dilucidar, de manera general, los alcances más relevantes que éste prevé.

- A) El artículo 1 del Acuerdo en mención hace referencia a las personas que están comprendidas en virtud del mismo de la siguiente forma: *«El presente Acuerdo se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes, salvo que en el propio Acuerdo se disponga de otra cosa.»*¹⁹⁹

Como primer punto, se puede determinar que el criterio de sujeción que utilizar el Acuerdo objeto de estudio es el criterio de renta mundial, pues pretende ser aplicado a todas las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

¹⁹⁹ Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la Doble Imposición en materia del Impuesto sobre la Renta y para prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal. Artículo 1.

- B) El artículo 2 del Acuerdo objeto de estudio tiene como fin determinar los impuestos que están comprendidos dentro del mismo, lo cual realiza de la siguiente forma: *«El presente Acuerdo se aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de exacción. Se consideran impuestos sobre la Renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquier elemento de la misma. Los impuestos actuales a los que se aplica este Acuerdo son, en particular: a. En Guatemala: i. El impuesto sobre la renta; ii. el impuesto de solidaridad; en adelante denominado el “impuesto guatemalteco”. b. en México, el impuesto sobre la renta federal; en adelante denominado el “impuesto mexicano”»*.²⁰⁰

Con relación a este artículo, se establece qué impuestos corresponden al alcance del Acuerdo objeto de estudio, delimitándolo con relación a los demás impuestos que existen en ambas jurisdicciones.

- C) Con relación a la residencia, el artículo 4 del Acuerdo descrito la regula así: *«Para los efectos de este Acuerdo, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo como residente en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales.»*²⁰¹

Ahora bien, siendo el caso que puede darse la posibilidad que una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, el mismo artículo 4 en mención establece las pautas conforme a las cuales debe de resolverse dicha situación a efectos de esclarecer la forma en que el Acuerdo de estudio le será aplicado con respecto a los impuestos a los que va dirigido.

- D) Con relación al establecimiento permanente, el artículo 5 del presente Acuerdo señala que: *«A efectos del presente Acuerdo, la expresión “establecimiento*

²⁰⁰ Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la Doble Imposición en materia del Impuesto sobre la Renta y para prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal. Artículo 2.

²⁰¹ *Ibíd.*, Artículo 4.

permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.»²⁰²

Posterior a enlistar qué está comprendido dentro de la expresión de establecimiento permanente, el Acuerdo realiza de igual forma un listado de aquello que no se incluye como un establecimiento permanente, en el siguiente sentido: « a) *La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas o exponerlas; c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa; y e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio...»²⁰³*

- E) Entrando a aspectos más concretos, por ejemplo, el artículo 6 del Acuerdo objeto de estudio regula lo relativo a las rentas de propiedad inmobiliaria, estipulando lo siguiente: «*Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de la propiedad inmobiliaria (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situada en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado».*²⁰⁴

En este caso concreto se hace evidente el criterio de sujeción tributaria de renta mundial, puesto que la renta que se genera en el territorio de un Estado puede ser sometida a imposición por una administración tributaria distinta de aquella en donde se ha realizado la expresión de riqueza, siendo el caso que la presente

²⁰² *Ibíd.*, Artículo 5.

²⁰³ *Loc.cit.*

²⁰⁴ Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la Doble Imposición en materia del Impuesto sobre la Renta y para prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal. Artículo 6.

disposición sería perjudicial para un Estado que utilice como criterio de sujeción tributaria el de la fuente, como es el caso de Guatemala, puesto que dejaría de percibir el ingreso ese hecho generador.

4.5. Obligaciones internacionales para las partes derivadas del Acuerdo

A lo largo del cuerpo del Acuerdo en cuestión, se estipulan una serie de obligaciones a ser cumplidas por los Estados contratantes con relación a cada uno de los temas que se abarcan en su articulado. No obstante, a dicha situación, las principales obligaciones que se pueden identificar derivadas del presente acuerdo para los Estados contratantes se dividen en las siguientes:

4.5.1. La eliminación de la doble imposición

Se encuentra contemplada en el artículo 24 del Acuerdo en mención y se puede considerar una de las principales obligaciones del presente tratado en virtud de referirse a la eliminación de la doble imposición internacional en el siguiente sentido: *«1. Con arreglo a las disposiciones y sin perjuicio de las limitaciones establecidas en la legislación de México, conforme a las modificaciones ocasionales de esta legislación que no afecten sus principios generales, México permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto mexicano: a. el impuesto guatemalteco pagado por ingresos provenientes de Guatemala, en una cantidad que no exceda del impuesto exigible sobre dichos ingresos; y b. en el caso de una sociedad que detente al menos el diez (10) por ciento del capital de una sociedad residente de Guatemala y de la cual la sociedad mencionada en primer lugar recibe dividendos, el impuesto guatemalteco pagado por la sociedad que distribuye dichos dividendos, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.»²⁰⁵*

De la lectura del artículo descrito se puede denotar una deficiencia del Acuerdo objeto de estudio con relación a las obligaciones derivadas del mismo para las partes, en virtud que

²⁰⁵ Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la Doble Imposición en materia del Impuesto sobre la Renta y para prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal. Artículo 24.

únicamente impone la obligación a los Estados Unidos Mexicanos de permitir que sus residentes acrediten contra el Impuesto Sobre la Renta de dicho Estado el Impuesto Sobre la Renta pagado por ingresos provenientes de Guatemala. Sin embargo, no impone dicha obligación de manera taxativa al Estado de Guatemala con relación al Impuesto Sobre la Renta mexicano que sus residentes pudiesen pagar en virtud de ingresos provenientes de los Estados Unidos Mexicanos, dejando en un plano de desigualdad a los contribuyentes de este último Estado.

4.5.2. No discriminación

Otra de las obligaciones que se derivan del Acuerdo es la contemplada en el artículo 25 del mismo, referente a la No Discriminación, la cual la abarca de manera general en el siguiente sentido: *«Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular, con respecto a la residencia. No obstante, las disposiciones del artículo 1 (Personas Comprendidas), la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ambos Estados Contratantes»*.²⁰⁶

Con relación al artículo previo es evidente que el Acuerdo en cuestión estipula la obligación relativa a la No Discriminación tanto a la República de Guatemala como a los Estados Unidos Mexicanos, ello siempre salvaguardando a los contribuyentes de ambos Estados Contratantes frente a actos discriminatorios con motivo de obligaciones tributarias perjudiciales a su capacidad contributiva.

²⁰⁶ Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la Doble Imposición en materia del Impuesto sobre la Renta y para prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal. artículo 25.

4.5.3. Procedimiento Amistoso

El artículo 26 del Acuerdo objeto de estudio regula otra de las obligaciones para las partes derivadas del mismo, relacionada con el Procedimiento Amistoso, estipulando que cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados implican o podrían implicar una imposición que no está de acuerdo a las disposiciones de dicho Acuerdo, podría someter su caso a la autoridad competente de cualquiera de los dos Estados y dicha autoridad tiene la obligación de llegar a resolver el conflicto por medio de un acuerdo amistoso.

Esta obligación está impuesta a ambos Estados contratantes, aunque puede resultar beneficiosa, se considera que se dejó regulada de una manera imprecisa e incompleta, ya que no regula con exactitud las etapas o fases que se deben de seguir en el Procedimiento Amistoso que están obligados a llevar los Estados Contratantes en virtud de las dificultades o dudas que surjan con relación a las disposiciones del Acuerdo objeto de estudio.

4.5.4. Intercambio de Información

Otra de las obligaciones derivadas del Acuerdo para los Estados Contratantes se encuentra regulada en el artículo 27 del mismo, el cual regula el Intercambio de Información así: *«Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente o relevante para aplicar lo dispuesto en el presente Acuerdo o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados Contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados Contratantes, sus subdivisiones o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Acuerdo»*.²⁰⁷

²⁰⁷ Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la Doble Imposición en materia del Impuesto sobre la Renta y para prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal. Artículo 27.

La legislación constitucional guatemalteca posee un artículo que es imprescindible tomar en cuenta para analizar lo relativo a la obligación de intercambiar información de carácter tributaria que derivaría de la entrada en vigor del Acuerdo objeto de estudio, siendo este el segundo párrafo del artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual reza así: *«Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley. Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este artículo no producen fe ni hacen prueba en juicio.»*²⁰⁸

Como primer punto del análisis del artículo descrito previamente, es evidente que la Constitución Política de la República de Guatemala hace la salvedad que los libros, documentos y archivos que estén relacionados con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley, es decir, se faculta de manera constitucional al ente rector de la administración guatemalteca para tener acceso a la información tributaria de sus contribuyentes siempre y cuando se obtenga dicha información de conformidad con la ley. Es así como se establece una limitante para el actuar de la Administración Tributaria al hacer la salvedad que el procedimiento para obtener toda clase de información tributaria sobre sus contribuyentes debe de estar delimitada de manera específica a través de una ley que emane del órgano legislativo.

Ahora bien, desde el momento en que el Acuerdo objeto de estudio pasare a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico en virtud de haber cumplido con todo el procedimiento legislativo para su entrada en vigor, el mismo toma la fuerza de ley y obliga a los Estados Contratantes, al Estado de Guatemala en este caso particular, a propiciar el cumplimiento de las obligaciones en él contenidas. Siendo el caso que el segundo párrafo del artículo

²⁰⁸ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. 1986, reformada en 1993, artículo 24.

24 constitucional guatemalteco determina la característica de punible al hecho de revelar el monto de impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato de las contabilidades revisadas de personas individuales o jurídicas es menester analizar si el artículo 27 del Acuerdo objeto de estudio contraría dicha disposición constitucional.

Uno de los aspectos importantes que estipula el artículo 27 del Acuerdo objeto de estudio es el recalcar a los Estados Contratantes y a sus administraciones tributarias que la información recibida por un Estado Contratante en virtud de la obligación en él contenida será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del derecho interno de ese Estado, y sólo se revelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la determinación o recaudación de los impuestos que dicho artículo indica, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. De esta forma, el artículo analizado prevé que la información tributaria obtenida en virtud del Acuerdo internacional objeto de estudio únicamente pueda ser utilizada por las administraciones tributarias de los Estados Contratantes o las instituciones que el derecho interno de cada uno de ellos prevea y se utilizará para el cumplimiento de los fines establecidos dentro del mismo.

En el mismo sentido, el tercer párrafo del artículo 27 del Acuerdo objeto de estudio estipula taxativamente que: *«En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:*

a. adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;

b. suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;

c. suministrar información que revele secretos comerciales-gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.»²⁰⁹

Del análisis previamente realizado la autora del trabajo de investigación puede concluir que para el caso particular del Estado de Guatemala, el artículo 27 del Acuerdo objeto de estudio no contraría el segundo párrafo del artículo 24 de la Constitución Política de la República de toda vez que la información tributaria objeto de intercambio entre los Estados Contratantes será en primer lugar siempre relacionada con los fines que han sido contemplados y aceptados por el Estado de Guatemala; en segundo lugar, se realizará dicho intercambio a través de las administraciones tributarias de dichos Estados, quienes son los entes encargados y autorizados por la legislación interna de cada uno de ellos para gestionar todo lo relativo a los tributos, y en este caso, al Impuesto Sobre la Renta; en tercer lugar, el artículo 27 del Acuerdo objeto de estudio hace la salvedad que lo estipulado dentro del mismo no puede ir en contra de los mecanismo y procedimientos establecidos dentro de la legislación interna de cada uno de los Estados para realizar dicho intercambio de información, ni podrá suministrarse información que no se pueda obtener con base a su legislación interna, ni podrá revelarse información que tienda a atentar o ir en contra del orden público de los mismos; por último, el artículo 30 “A” del Código Tributario de la República de Guatemala establece la obligación de recibir dicha información bajo garantía de confidencialidad por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, de conformidad con lo que se establece en la Constitución Política de la República de Guatemala, la ley y los convenios o tratados internacionales en materia tributaria aceptados y ratificados por Guatemala, obligación que lleva implícita la prohibición de que la misma sea revelada a personas o entidades no contempladas en estas normas.

²⁰⁹Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la Doble Imposición en materia del Impuesto sobre la Renta y para prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal. Artículo 27.

Si bien es cierto, esta obligación impuesta a los Estados contratantes puede significar un avance al momento en el que entre en vigor el Acuerdo objeto de estudio en las legislaciones internas de cada uno de ellos puesto que el intercambio de información entre las administraciones tributarias fortalece los sistemas tributarios de las distintas jurisdicciones y constituye una forma de garantizar la transparencia en la administración de los recursos públicos.

La autora del trabajo de investigación afirma que, si bien es cierto el Acuerdo en cuestión pretende eliminar los obstáculos a la libre circulación de inversiones entre los Estados contratantes y brindar beneficios que van relacionados principalmente con la erradicación de la doble o múltiple tributación y por otro lado, impulsar la actividad económica en general, el empleo y la inversión de tecnología; podría darse el caso que de la forma en la que se encuentra regulado el articulado y las obligaciones del mismo puedan derivarse perjuicios en aspectos de recaudación directa para el Estado de Guatemala; en virtud que la mayoría de disposiciones generan cierto beneficio a los Estados Unidos Mexicanos.

CAPÍTULO 5

PRESENTACIÓN, DISCUSIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS DEL ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE DIFERENTES INSTRUMENTOS EN MATERIA DE PROHIBICIÓN A LA DOBLE O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN

5.1. Cuadro de cotejo entre los acuerdos internacionales objeto de comparación

TRATADOS INDICADORES	Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la Doble Imposición en materia del Impuesto sobre la Renta y para prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal y su Protocolo	Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de República de Panamá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y su Protocolo	Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos	Proyecto del Convenio para Evitar la Doble Tributación en Materia de Impuesto sobre la Renta entre el Estado de Guatemala y San Marino	Proyecto del Convenio entre el Gobierno del Estado de Kuwait y el Estado de Guatemala para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta
Año de suscripción	El Acuerdo se suscribió el 13 de marzo de 2015 en la Ciudad de México	El Convenio se suscribió el 23 de febrero del 2010 en Plaza del Carmen, Quintana Roo, México.	El informe sobre el Proyecto del Convenio se publicó en 1963 y en el año de 1977 se publicó el nuevo Convenio Modelo y Comentarios	El Convenio aún no ha sido suscrito por los Estados Contratantes.	El Convenio aún no ha sido suscrito por los Estados Contratantes
Situación actual del Tratado	<ul style="list-style-type: none"> - Suscripción del Acuerdo y su Protocolo: 13 de marzo de 2015. - Ratificación del Acuerdo por Guatemala: EN PROCESO. 	<ul style="list-style-type: none"> - Suscripción del Convenio y de su Protocolo: 23 de febrero de 2010. - Ratificado a través de la Ley No. 24 del 31 de mayo de 2010. 	-Primera Recomendación relativa a la doble imposición el 25 de febrero de 1955 por el Consejo de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE).	El Proyecto de Convenio se encuentra en fase de NEGOCIACIÓN entre el Estado de Guatemala y San Marino.	El Proyecto del Convenio se encuentra en la fase de NEGOCIACIÓN entre el Estado de Kuwait y el Estado de Guatemala.

	- Ratificación del Acuerdo por México: EN PROCESO.	- Canje de Notas para la entrada en vigencia de 07 de junio y 30 de noviembre de 2010. - Entrada en vigencia el 30 de diciembre de 2010.	- Desde 1958 a 1961 el Comité Fiscal preparó cuatro Informes previos antes de someter en 1963 su Informe final, titulado "Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio" - A partir de 1971, el Comité de Asuntos Fiscales abordó la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 y de los Comentarios al mismo. Ello condujo a la publicación en 1977 del nuevo Convenio Modelo y Comentarios.		
Régimen jurídico del tratado	El régimen jurídico del Acuerdo es la eliminación de la doble tributación, contribuyendo con las autoridades fiscales de los Estados Contratantes para combatir la evasión fiscal a través del intercambio de información en la materia y cooperar para la determinación de los impuestos a cargo de los contribuyentes. Para ello, se distribuye la potestad	El régimen jurídico del Convenio es principalmente la eliminación de la doble tributación para el beneficio de los contribuyentes de los Estados Contratantes. Para ello, dentro del mismo se contempla la contribución en el intercambio de información por las autoridades fiscales de los Estados Contratantes con la finalidad de eliminar la	La existencia de un Convenio Modelo ha facilitado las negociaciones bilaterales entre los Estados, tanto miembros de la OCDE como los no miembros, y ha hecho posible la armonización de convenios bilaterales en beneficio de los contribuyentes y las administraciones tributarias con relación a la eliminación de la doble imposición	El régimen jurídico aplicable al Convenio es principalmente la eliminación de la doble tributación entre los Estados que pretenden suscribirlo, combatiendo al mismo tiempo la evasión fiscal a través del intercambio de información pertinente entre las administraciones tributarias y distribuyendo la potestad tributaria entre	El régimen jurídico del Convenio va enfocado principalmente a promover las relaciones económicas entre los Estados Contratantes a través de la eliminación de la doble tributación, combatiendo al mismo tiempo la evasión fiscal por medio de intercambio de información pertinente entre las administraciones tributarias de los Estados,

	tributaria entre el Estado de la fuente y el de residencia para evitar que el mismo ingreso este sujeto a imposición en ambos Estados	evasión y elusión fiscal. De igual modo, se distribuye la potestad tributaria entre el Estado de la fuente y el de la residencia con el objetivo que un mismo ingreso no esté sujeto a imposición en ambos Estados.	relativa al Impuesto Sobre la Renta y problemas conexos.	el Estado de la fuente y el de la residencia.	distribuyendo así la potestad tributaria entre el Estado de la residencia y el de la fuente.
Personas Comprendidas	El artículo 1 del Acuerdo lo regula así: <i>«El presente Acuerdo se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes, salvo que en el propio Acuerdo se disponga otra cosa.»</i>	El artículo 1 del Convenio estipula lo siguiente: <i>«El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.»</i>	El artículo 1 del Convenio regula: <i>«El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratados.»</i>	El artículo 1 del Proyecto del Convenio regula que: <i>«El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.»</i>	El artículo 1 del Proyecto del Convenio regula que: <i>«El Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.»</i>
Impuestos Comprendidos	Regulado en el artículo 2 del Acuerdo, indicando que se aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de exacción. Los impuestos actuales a los que se aplica son: En Guatemala: i. El impuesto sobre la renta; y ii. el impuesto de solidaridad; y	El artículo 2 del convenio objeto de estudio lo regula indicando que aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema por medio del cual se recauden. Para el caso del Estado de Panamá, se aplica al impuesto sobre la renta previsto en el Código Fiscal, Libro IV, Título I, y a los decretos reglamentos	El artículo 2 del Convenio estipula que se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratados, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales cualquiera que sea el sistema de exacción. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular: a) (en el	El artículo 2 del Proyecto del Convenio indica que se aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes o por sus subdivisiones políticas o administrativas o autoridades locales, cualquiera que sea su sistema de exacción. Los impuestos a los que se aplica el Convenio, en el caso de San Marino: el	El artículo 2 del Proyecto del Convenio indica que se aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de exacción. Para el caso del Estado de Kuwait contempla: el impuesto sobre la renta corporativo, contribuciones derivadas de las utilidades netas de las sociedades, el Zakat, el

	en México: el impuesto sobre la renta federal.	que sean aplicables; y para el caso de los Estados Unidos Mexicanos se aplicará a dos impuestos: el impuesto sobre la renta federal y el impuesto empresarial a tasa única.	Estado A): b) (en el Estado B)»	impuesto general sobre la renta. Y en el caso del Estado de Guatemala aún no se han determinado los impuestos que comprende.	impuesto a pagar de conformidad con el apoyo a la ley nacional del empleado. Para el caso del Estado de Guatemala aún no se han determinado.
Residencia	El Acuerdo estipula en su artículo 4 lo relativo a la residencia indicando que la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo como residente en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.	El artículo 4 del Convenio regula lo relativo al concepto de residencia indicando que la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición sobre la renta en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de incorporación o constitución, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.	Regulado en el artículo 4 del convenio indicando que la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.	Regulado en el artículo 4 del Proyecto del Convenio indicando que la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.	El artículo 4 del Proyecto de Convenio estipula que la expresión “residente de un Estado Contratante” significa: a) En el caso de Kuwait, una persona física que tenga su domicilio en Kuwait y sea nacional de Kuwait, y una persona jurídica que se haya constituido en Kuwait; y b) para el caso del Estado de Guatemala aún no se ha determinado.
Establecimiento Permanente	El artículo 5 del Acuerdo señala que la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una	El artículo 5 del Convenio regula la forma en que se ha de considerar la existencia o no de un establecimiento permanente indicando que	El artículo 5 del Convenio lo estipula indicando que la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una	El artículo 5 del Proyecto del Convenio establece que la expresión “establecimiento permanente” comprende, particularmente: una sede	El artículo 5 del Proyecto del Convenio establece que la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios a

	<p>empresa realiza toda o parte de su actividad. Posterior a enlistar qué está comprendido dentro de la expresión de establecimiento permanente, realiza de igual forma un listado de aquello que no se incluye como un establecimiento permanente, así como lo relativo a las empresas y los agentes independientes, el reaseguro, los corredores, comisionistas, entre otros.</p>	<p>la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Posterior a enlistar qué está comprendido dentro de la expresión de establecimiento permanente, realiza de igual forma un listado de aquello que no se incluye como un establecimiento permanente, así como lo relativo a las empresas y los agentes independientes, el reaseguro, los corredores, comisionistas, entre otros.</p>	<p>empresa realiza toda o parte de su actividad. Posterior a enlistar qué está comprendido dentro de la expresión de establecimiento permanente, realiza de igual forma un listado de aquello que no se incluye como un establecimiento permanente, así como lo relativo a las empresas y los agentes independientes, el reaseguro, los corredores, comisionistas, entre otros.</p>	<p>de dirección, una sucursal, una oficina, una fábrica, un taller, una mina, pozo de petróleo o gas, cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. De igual forma establece lo que no se encuentra incluido en la expresión “establecimiento permanente”, así como lo relativo a los agentes independientes, corredores, comisionistas, entre otros.</p>	<p>través del cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Posteriormente, realiza de igual forma un listado de aquello que no se incluye como un establecimiento permanente, así como lo relativo a las empresas y los agentes independientes, el reaseguro, los corredores, comisionistas, entre otros.</p>
Dividendos	<p>El artículo 10 del Acuerdo estipula que los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a</p>	<p>El artículo 10 del Convenio estipula que los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro</p>	<p>El artículo 10 del Convenio indica que los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro</p>	<p>El artículo 10 del Proyecto del Convenio regula que los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse también a</p>	<p>El artículo 10 del Proyecto del Convenio indica que los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante que sea el beneficiario efectivo de los</p>

	imposición en ese otro Estado; sin embargo, pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante que en que resida la sociedad que paga los dividendos, de acuerdo a las limitaciones que establece dicho artículo.	Estado; sin embargo, pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante que en que resida la sociedad que paga los dividendos, de acuerdo a las limitaciones que establece dicho artículo.	Estado; sin embargo, pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante que en que resida la sociedad que paga los dividendos, de acuerdo a las limitaciones que establece dicho artículo.	imposición en ese otro Estado; sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en ese otro Estado contratante en que resida la compañía que paga los dividendos atendiendo a la limitante de dicho artículo.	mismos, solo podrán someterse a imposición en este otro Estado.
Intereses	El artículo 11 del Acuerdo estipula que los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado; sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante del que procedan tomando en cuenta las limitaciones que establece dicho artículo.	El artículo 11 del Acuerdo estipula que los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado; sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante del que procedan tomando en cuenta las limitaciones que establece dicho artículo	El artículo 11 del Convenio estipula que los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado; sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante del que procedan atendiendo a la limitación que indica dicho artículo.	El artículo 11 del Proyecto de Convenio regula que los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante del que procedan atendiendo a la limitación que establece dicho artículo.	El artículo 11 del Proyecto del Convenio indica que los intereses provenientes de un Estado Contratante pagados a un residente del otro Estado Contratante que sea el beneficiario efectivo de los mismos, podrán someterse a imposición en ese otro Estado; sin embargo, dichos intereses podrán someterse a imposición en el Estado Contratante de donde provienen atendiendo a las limitantes que establece dicho artículo.
Regalías	El artículo 12 del Acuerdo regula que los pagos por	El artículo 12 del Acuerdo regula que los cánones o	El artículo 12 del Convenio indica que las regalías	El artículo 12 del Proyecto del Convenio indica que las	El artículo 12 del Proyecto del Convenio indica que las

	regalías procedentes de un Estado Contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado; sin embargo, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan tomando en consideración la limitante que se establece en dicho artículo.	regalías procedentes de un Estado Contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado; sin embargo, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan tomando en consideración la limitante que se establece en dicho artículo.	procedentes de un Estado Contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.	regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante podrán someterse a imposición en ese otro Estado; sin embargo, dichas regalías podrán también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan atendiendo al a limitación que establece dicho artículo.	regalías procedentes de un Estado Contratante, pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante; sin embargo, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan atendiendo a la limitante que establece dicho artículo.
Ganancias o Ganancias de Capital	El artículo 13 estipula la forma en que estarán sujetas de imposición las ganancias derivadas de la enajenación de propiedad inmobiliaria, mobiliaria, enajenación de la participación en una agrupación de personas, de la enajenación de una participación en una sociedad, y de la enajenación de cualquier otro bien o derecho.	El artículo 13 del Convenio regula la forma en que serán sujetos de imposición las rentas o ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, bienes muebles, de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, de acciones, participaciones u otros derechos en el capital de una sociedad residente del otro Estado	El artículo 13 del Convenio estipula la forma en que serán sujetas de imposición las ganancias provenientes de la enajenación de propiedad inmobiliaria, de propiedad mobiliaria que forme parte del activo de un establecimiento permanente, las derivadas de la enajenación de buques y aeronaves explotados en el tráfico internacional, las derivadas de la enajenación de	El artículo 13 del Proyecto del Convenio estipula la forma en que van a ser sujetas de imposición las ganancias obtenidas de la enajenación de bienes inmuebles, bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente, las derivadas de la enajenación de buques y aeronaves utilizadas en el tráfico internacional, y de	El artículo 13 del Proyecto del Convenio establece que la forma en que van a ser sujetas a imposición las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles, de acciones o de otros derechos similares a los de una sociedad, de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente, de la enajenación de buques o

		Contratante, de acciones o participaciones análogas y cualquier otro bien o derecho.	acciones y de cualquier otro bien o derecho.	cualquier otro bien o derecho.	aeronaves explotados en el tráfico internacional y las derivadas de cualquier otro bien o derecho.
Obligación de No discriminación	Contemplada en el artículo 25 del Acuerdo y estipula que los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado.	El artículo 23 Convenio indica que los nacionales de un Estado Contratante no estarán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado.	Estipulado en el artículo 24 del Convenio indicando que los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado.	Establece el artículo 24 del Proyecto del Convenio que los nacionales de un Estado Contratante no estarán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo, distinta de o más gravosa que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado.	El artículo 24 del Proyecto del Convenio establece que los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo, que no se exija o sea menos gravoso que aquellos a los que puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado Contratante.
Obligación de Eliminación de la Doble Imposición	Contemplada en el artículo 24 del Acuerdo estableciendo que México permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto mexicano: a. el impuesto guatemalteco pagado por ingresos provenientes de Guatemala, en una cantidad que no exceda del impuesto exigible	El artículo 22 del Convenio establece que para el caso de Panamá: a) Cuando un residente de Panamá obtenga rentas que puedan someterse a imposición en México, Panamá otorgará una exención sobre dichas rentas; b) Cuando las rentas obtenidas por un residente de Panamá estén exentas de impuestos en el	El Convenio regula dos métodos para eliminar la doble imposición dentro de su Capítulo V: <u>Método de Exención</u> : Contemplado en el artículo 23 A del Convenio referente a el caso en que un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que pueden someterse a	El artículo 23 del Proyecto del Convenio estipula que para el Caso de San Marino: a) Cuando un residente de San Marino obtenga rentas que puedan someterse a imposición en el otro Estado, San Marino exonerará dichas rentas de impuestos; y b) Cuando un residente de San Marino obtenga rentas que puedan	El artículo 23 del Proyecto del Convenio estipula que en el caso del Estado de Kuwait la doble tributación se evitará: cuando un residente de Kuwait obtenga ingresos que puedan someterse a imposición tanto en Kuwait como en el Estado de Guatemala, Kuwait permitirá una deducción del

	<p>sobre dichos ingresos; y b. en el caso de una sociedad que detente al menos el diez (10) por ciento del capital de una sociedad residente de Guatemala y de la cual la sociedad mencionada en primer lugar recibe dividendos, el impuesto guatemalteco pagado por la sociedad que distribuye dichos dividendos, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.</p>	<p>mismo, éste podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas exentas para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas de ese residente. Ahora bien, para el caso de México el Convenio indica que permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto mexicano: «a) el impuesto pagado por ingresos provenientes de Panamá; y b) en el caso de una sociedad que detente al menos el 10 por ciento del capital de una sociedad residente de Panamá y de la cual la sociedad mencionada en primer lugar recibe dividendos, el impuesto panameño pagado por la sociedad que distribuye dichos dividendos, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.»</p>	<p>imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejará exentas tales rentas o elementos patrimoniales... <u>Método de Imputación o de Crédito Fiscal:</u> Regulado en el artículo 23 B indicando que cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá: a) la deducción en el impuesto sobre las renta de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado; b) la deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro Estado.</p>	<p>someterse a imposición en el otro Estado, San Marino permitirá la deducción del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto pagado en ese Estado. Para el caso del Estado de Guatemala aún no se ha regulado dentro del proyecto del Convenio.</p>	<p>impuesto sobre la renta de dicho residente, igual al monto del impuesto pagado en Guatemala. Sin embargo, tal deducción en ninguno caso excederá la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de otorgar la deducción, que sea atribuible al ingreso que puede someterse a imposición en el Estado de Guatemala. Para el caso del Estado de Guatemala aún no se ha determinado en el Proyecto del Convenio la forma en que se va a eliminar la doble imposición.</p>
--	---	--	---	---	--

Obligación de establecer un Procedimiento Amistoso	Regulado en el artículo 26 del Acuerdo que indica que cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes Implican o pueden implicar para ella una Imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Acuerdo podrá, con Independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente de cualquiera de los Estados Contratantes o, si fuera aplicable el párrafo 1 del Artículo 25 (No Discriminación), a la del Estado Contratante del que sea nacional.	El artículo 24 del Convenio estipula que cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 23, a la del Estado Contratante del que sea nacional.	Regulado en el artículo 25 del Convenio indicando que cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional.	Regulado en el artículo 25 del Proyecto del Convenio que indica que cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes Implican o pueden implicar para ella una Imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Acuerdo podrá, con Independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente de cualquiera de los Estados Contratantes o, si fuera aplicable el párrafo 1 del Artículo 25 (No Discriminación), a la del Estado Contratante del que sea nacional.	El artículo 25 del Proyecto del Convenio indica que cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por la legislación interna de estos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente.
Obligación relativa al Intercambio de Información	Regulada en el artículo 27 del Acuerdo e indica que las autoridades competentes de los Estados Contratantes Intercambiarán la	El artículo 25 del presente Convenio lo regula indicando que las autoridades competentes de los Estados Contratantes	Regulado en el artículo 26 del Convenio indicando que las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la	El artículo 26 del Proyecto del Convenio indica que las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la	El artículo 26 del Proyecto del Convenio estipula que las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la

	<p>Información previsiblemente pertinente o relevante para aplicar lo dispuesto en el presente Acuerdo o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados Contratantes relativa a los Impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados Contratantes, sus subdivisiones o entidades locales en la medida en que la Imposición prevista en el mismo no sea contraria al Acuerdo.</p>	<p>intercambiarán la información concreta previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o para la administración o la aplicación del Derecho interno relativo a los impuestos de toda naturaleza o denominación exigibles por los Estados Contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales, en la medida en que la imposición así exigida no sea contraria al presente Convenio.</p>	<p>información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en la misma no sea contraria al Convenio.</p>	<p>información que sea necesaria para aplicar lo dispuesto en el Convenio o en el Derecho Interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida que dicha imposición no sea contraria al mismo.</p>	<p>información previsiblemente relevante para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o para la administración o cumplimiento de la legislación interna relativa a los impuestos de cualquier naturaleza y denominación exigidos por los Estados Contratantes.</p>
--	---	---	---	--	--

5.2. Análisis y discusión de resultados del cuadro comparativo entre los acuerdos internacionales confrontados.

Desde el momento en el que el Estado de Guatemala suscribe por primera vez un acuerdo internacional de esta naturaleza, se hace evidente el posible desconocimiento por parte de los habitantes de la República acerca de cierta temática que debe de abordarse y la forma en que debe de realizarse. Por ello, la autora de este trabajo de investigación considera que es necesario realizar un análisis comparativo con otro acuerdo en la materia que haya sido suscrito entre los Estados Unidos Mexicanos y otro Estado de la Región de Centroamérica con el afán de encontrarse un cierto grado de similitud entre los aspectos y temáticas a regularse en virtud de ser ambos parte de Centroamérica. Por esta razón se realizará una comparación sobre los aspectos más relevantes entre el acuerdo objeto de estudio y el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de República de Panamá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta, así como con el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos por ser uno de los Convenios Modelo que sirve como base para la elaboración de tratados internacionales en la materia.

De igual forma, se incluyen dentro de los acuerdos internacionales objeto de comparación dos proyectos de convenio entre el Estado de Guatemala y los Estados de San Marino y Kuwait, que actualmente se encuentran en la fase de negociación, con el afán de poder determinar la forma en que cierta temática se ve abarcada desde esta primera etapa en la vida de los tratados internacionales en materia tributaria.

Para efectos de simplificación durante la redacción del presente capítulo, el Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la Doble Imposición en materia del Impuesto sobre la Renta y para prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal, podrá ser llamado simple e indistintamente como “El Acuerdo México y Guatemala”; el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el

Gobierno de República de Panamá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta, podrá ser llamado simple e indistintamente como “El Convenio México y Panamá”; el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos podrá ser llamado simple e indistintamente como “Convenio Modelo OCDE”; el Proyecto de Convenio para Evitar la Doble Tributación en Materia del Impuesto Sobre la Renta entre el Estado de Guatemala y San Marino podrá ser llamado simple e indistintamente como “El Proyecto de Convenio Guatemala y San Marino”; y el Proyecto de Convenio entre el Gobierno del Estado de Kuwait y el Estado de Guatemala para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta podrá ser llamado simple e indistintamente como “El Proyecto de Convenio Guatemala y Kuwait”. Los cinco acuerdos internacionales objeto de comparación podrán ser denominados simple e indistintamente como “Acuerdos internacionales confrontados”.

Se puede determinar que entre los años de suscripción de los acuerdos internacionales objeto de estudio existe cierta distancia en el tiempo, en virtud que el informe sobre el Proyecto del Convenio Modelo OCDE se publicó en 1963 y en 1977 se publicó el nuevo Convenio Modelo OCDE y sus Comentarios; por otro lado, el Convenio México y Panamá fue suscrito el 23 de febrero del 2010 en Playa del Carmen, Quintana Roo, México y el Acuerdo México y Guatemala fue suscrito el 15 de marzo de 2015 en la Ciudad de México. Para el caso del Proyecto de Convenio Guatemala y San Marino y el Proyecto de Convenio Guatemala y Kuwait, ambos se encuentran en su etapa de negociación por los Estados Contratantes, en virtud de ello, no han sido suscritos de manera formal.

El hecho que el primer acuerdo que tenga como objeto eliminar la doble imposición y prevenir la evasión y la elusión fiscal haya sido suscrito por parte del Estado de Guatemala hasta el año 2015 demuestra fehacientemente el atraso existente en la regulación de materia de naturaleza fiscal dentro de su ordenamiento jurídico, puesto que la doble o múltiple tributación es un fenómeno que encuentra su origen desde hace varias décadas y su regulación por parte de los Estados se ha vuelto imprescindible para

garantizarle a sus ciudadanos la protección de sus garantías constitucionales y fomentar las inversiones y negociaciones de carácter económico entre los Estados Contratantes.

Con relación al proceso de negociación, es imprescindible hacer la acotación que la primera recomendación que se da a nivel internacional es en el año de 1955, por el Consejo de la Organización Europea de Cooperación Económico y los procesos que tienen como objeto poder eliminar la doble o múltiple tributación continúan en el tiempo hasta publicar, como ya se ha mencionado, en el año de 1977 el Convenio Modelo OCDE y sus comentarios, cuyo objeto es ser una base de los lineamientos y guías que deben de seguir los Estados para la suscripción de acuerdos internacionales para la eliminación de la doble o múltiple tributación.

El Acuerdo México y Guatemala se encuentra con la primera fase aprobada relativa a la suscripción del Acuerdo y su Protocolo el 15 de marzo de 2015 y actualmente se encuentran en estudio por Guatemala y los Estados Unidos Mexicanos para su proceso de ratificación ante los organismos respectivos en cada Estado Contratante; por otro lado, el Convenio México y Panamá ya ha completado en su totalidad el proceso tanto del convenio internacional como del protocolo del mismo en el Estado de Panamá, de la siguiente manera: la suscripción del Convenio y de su Protocolo fue el 23 de febrero de 2010, el Proyecto 156 del 2010 referente al Protocolo del Convenio fue aprobado en tercer debate en el Palacio Justo Arosemena, ciudad de Panamá el 30 de abril de 2010, el Canje de Notas para la entrada en vigencia se dio con fechas 7 de junio y 30 de noviembre de 2010 y la entrada en vigencia del Convenio y su protocolo fue el 30 de diciembre de 2010. En los Estados Unidos Mexicanos de la siguiente manera: la suscripción del Convenio se dio el 23 de febrero de 2010, la aprobación por el Senado Mexicano se da el 19 de octubre de 2010 y la fecha de publicación del decreto en el Diario Oficial se da el 1 de diciembre de 2010, por lo que la fecha de entrada en vigor es el 20 de diciembre de 2010 y comienza a aplicarse a partir del 01 de enero de 2011.

Se puede determinar que el proceso para que un acuerdo internacional entre a la vida jurídica en el Estado de Guatemala es un camino largo a recorrer puesto que el Acuerdo

y su Protocolo fueron suscritos el 15 de marzo de 2015 y ya han transcurrido más de dos años desde su suscripción y aún no se ha podido continuar con la siguiente etapa del proceso.

El régimen jurídico que actualmente constituye el fundamento dentro de la legislación guatemalteca para evitar la doble o múltiple tributación es el contenido en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el segundo párrafo del artículo 22 y el cuarto párrafo del artículo 153, ambos del Código Tributario (Decreto 6-91). De igual modo, se puede determinar que al igual que el Estado de Panamá, con base en la literal l) del artículo 171 de la Constitución Política de la República, el Estado de Guatemala a través de su Organismo Legislativo deberá de emitir una ley que haga nacer a la vida jurídica al Acuerdo México y Guatemala; y mientras ello suceda, la regulación que actualmente se encuentra dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco previamente descrita será la única que pueda ser el sustento jurídico para evitar la doble o múltiple tributación para los habitantes del Estado.

De la confrontación realizada de los cinco acuerdos internacionales se pudo determinar que el régimen jurídico de cada uno de ellos, tiene como principal objetivo crear los mecanismos idóneos para eliminar la doble o múltiple tributación con relación al Impuesto Sobre la Renta a través de la distribución de la potestad tributaria del Estado de la residencia y del Estado de la fuente con relación a un mismo ingreso, logrando así que éste no se vea sujeto a imposición en dos Estados distintos y la capacidad contributiva de sus contribuyentes se vea afectada.

Con relación a los alcances que tienen los acuerdos internacionales objeto de estudio, se analizará a partir de cuatro puntos relevantes y trascendentes para los mismos, siendo estos los siguientes:

- **Personas Comprendidas:** Las personas comprendidas de cada uno de los acuerdos internacionales confrontados se encuentran reguladas en el artículo 1, tanto para el Acuerdo México y Guatemala como para el Convenio México y Panamá, el Proyecto de Convenio Guatemala y San Marino, el Proyecto de

Convenio Guatemala y Kuwait; así como se encuentra regulado en el Convenio Modelo OCDE.

De la lectura de los artículos previamente descritos se puede concluir que el criterio de sujeción tributaria que utilizan los acuerdos internacionales confrontados es el criterio de renta mundial, puesto que utilizan la residencia como punto de partida para determinar quiénes serán las personas que estarán sujetas a la aplicación de los acuerdos internacionales dependiendo de su residencia para efectos fiscales. De igual forma se hace la salvedad que el Acuerdo México Guatemala hace un agregado peculiar a dicho artículo, dejando la posibilidad que en el caso que el propio Acuerdo disponga lo contrario éste podrá ser aplicado a personas que no seas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes; salvedad que no se encuentra estipulada en el Convenio Modelo OCDE ni en los demás acuerdos internacionales confrontados.

- Impuestos Comprendidos: Los acuerdos internacionales confrontados han designado en su artículo 2 lo relativo a los impuestos que están comprendidos en cada uno de ellos y que constituyen el objeto para evitar la doble o múltiple tributación internacional,

Uno de los aspectos que resalta a simple vista de la lectura de los artículos previos es el hecho que evidentemente al ser el objeto de los acuerdos internacionales el evitar la doble o múltiple tributación con relación al Impuesto Sobre la Renta en todos los casos se realizó para mayor certeza una descripción acerca de lo que se debe de considerar comprendido dentro de dicho impuesto para los Estados Contratantes.

De igual forma una de las diferencias trascendentales entre los acuerdos internacionales que tienen la característica de haberse suscrito por los Estados Contratantes, el Acuerdo México y Guatemala y el Convenio México y Panamá, es que éste último hace la salvedad que para el caso del Estado de Panamá, se aplica

dicho convenio al impuesto sobre la renta previsto en el Código Fiscal, Libro IV, Título I, y a los decretos reglamentos que sean aplicables; y por el otro lado, para el caso de los Estados Unidos Mexicanos se aplicará el Convenio a dos impuestos: el impuesto sobre la renta federal y el impuesto empresarial a tasa única. En el caso del Convenio México y Panamá, los Estados Unidos Mexicanos agregan un segundo impuesto que no se encuentra contemplado dentro de los impuestos comprendidos para el Acuerdo México y Guatemala, únicamente contemplado el impuesto federal sobre la renta.

Para el caso del Proyecto de Convenio Guatemala y San Marino y el Proyecto de Convenio Guatemala y Kuwait, ambos únicamente han contemplado los impuestos comprendidos para los Estados de San Marino y Kuwait, respectivamente, mientras que los impuestos comprendidos para el caso del Estado de Guatemala se encuentran pendiente de definición en ambos proyectos de convenio, seguramente, por encontrarse en fase de negociación. Esto se debe a que la propuesta de texto surgió de dichos Estados.

Dentro de los cinco acuerdos internacionales confrontados se realiza la salvedad que los mismos se aplicarán igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma de los mismos y que se añadan a los actuales o los sustituyan, dejando una obligación para las autoridades competentes de los Estados Contratantes relativa a comunicarse mutuamente cualquier modificación significativa que se haya introducido en sus legislaciones fiscales.

- Residencia: el concepto de residencia se encuentra contemplado en los cinco acuerdos internacionales confrontados en el mismo artículo, en donde se proporciona el concepto de lo que se entenderá por residente para efectos de la aplicación de cada uno de los acuerdos internacionales respectivamente. De la lectura de dichos artículos se confirma nuevamente que el criterio de sujeción

tributaria que en los cinco acuerdos internacionales confrontados es el criterio de renta mundial o residencia, cuya definición se ha expuesto en capítulos anteriores.

De igual modo, se hace la salvedad que lo expresado como definición de residencia para efectos de dichos tratados no incluye. Sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado por la renta que obtengan exclusivamente de fuentes situadas en el mismo y de igual modo se contemplan las formas de abordar a las persona individuales o jurídicas que son residentes en los Estados Contratantes.

Ahora bien, siendo el caso que puede darse la posibilidad que una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, el mismo artículo 4 en mención de cada uno de los acuerdos internacionales confrontados establece las pautas conforme a las cuales debe de resolverse dicha situación a efectos de esclarecer la forma en que las disposiciones del Acuerdo le serán aplicadas y por parte del Estado que deberá ser aplicado.

- Establecimiento Permanente: dentro del artículo 5 de los cinco acuerdos internacionales confrontados se contempla el concepto de lo que se entenderá por establecimiento permanente para efectos de la aplicación e interpretación de cada uno de ellos. La redacción de los artículos 5 del Acuerdo México y Guatemala, del Convenio México y Panamá, el Proyecto de Convenio Guatemala y San Marino y el Proyecto de Convenio Guatemala y Kuwait tiene su fundamento en el artículo 5 del Convenio Modelo OCDE, lo cual se puede apreciar de la simple lectura de los mismos, cumpliendo este último su finalidad al ser una guía para los Estados contratantes en tratados internacionales de esta naturaleza.

Además de lo consignado dentro del Cuadro de Cotejo del presente capítulo, dichos artículos contemplan los casos en que no se considerará que una empresa tiene un establecimiento permanente, al igual que la regulación referente al agente

independiente, el hecho que una sociedad sea residente en el otro Estado contratante, entre otros.

- Dividendos: el artículo 10 de los cinco acuerdos internacionales confrontados establecen la regulación relativa a los dividendos. De la comparación realizada se puede concluir que el Acuerdo México y Guatemala, el Convenio México y Panamá, el Proyecto de Convenio de Guatemala y San Marino y el Convenio Modelo OCDE lo regulan de igual forma al establecer que los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en el segundo Estado; sin embargo, pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante que en que resida la sociedad que paga los dividendos. La única diferencia que se encuentra entre los cuatro acuerdos internacionales mencionados es la limitante que cada uno de ellos estipula, principalmente relativa al porcentaje bajo el cual no podrá excederse el impuesto exigido para efectos de los dividendos.

Por otro lado, el Proyecto de Convenio Guatemala y Kuwait únicamente estipula en su artículo 10 relativo a los dividendos, que los mismos, pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante que sea el beneficiario efectivo de los mismos, solo podrán someterse a imposición en este otro Estado. Este proyecto de convenio no tiene prevista la posibilidad de someter a imposición en el Estado Contratante en que reside la sociedad que paga los dividendos, como los otros cuatro acuerdos internacionales confrontados.

- Intereses: el artículo 11 de los cinco acuerdos internacionales confrontados contiene la regulación relativa al tratamiento que tendrán los intereses, estableciendo en su generalidad que los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este segundo Estado; sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante del que

proceden. La diferencia que oscila entre los cinco acuerdos internacionales confrontados es el porcentaje bajo el cual se marca el parámetro que los mismos, que no podrán exceder al someterse a imposición en el Estado Contratante del que proceden en el caso que el beneficiario efectivo de los intereses sea un residente del otro Estado Contratante.

A manera de ejemplificación, se puede mencionar que para el caso del Acuerdo México y Guatemala se contempla que no podrán exceder del 5% del importe bruto de los intereses si el beneficiario efectivo es una institución financiera o fondo de pensiones y del 15% del importe bruto de los intereses en los demás casos. En el Convenio México y Panamá se contempla que no podrán exceder del 5% pagados a bancos y del 10% a los demás casos y para el Proyecto de Convenio Guatemala y San Marino y el Proyecto de Convenio Guatemala y Kuwait aún no se han establecido los porcentajes que servirán de limitantes.

- Regalías: el artículo 12 de los acuerdos internacionales confrontados regula lo relativo a las regalías. Para el caso del Acuerdo México y Guatemala, el Convenio México y Panamá, el Proyecto de Convenio Guatemala y San Marino y Proyecto de Convenio Guatemala y Kuwait regulan de manera general que los pagos por regalías procedentes de un Estado Contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado; sin embargo, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan atendiendo a la limitación que cada uno de ellos realiza, siendo la misma para los cuatro acuerdos internacionales confrontados y en donde se indica que el impuesto exigido no podrá exceder el 10% del importe bruto de esas regalías.

Para el caso del Convenio Modelo OCDE se regula de la misma manera, únicamente se omite realizar la limitante relativa al porcentaje previamente descrito en virtud que como se ha explicado, este Convenio es un Modelo que

sirve de base y guía para que los Estados puedan realizar acuerdos internacionales para eliminar la doble o múltiple imposición.

- Ganancias o Ganancias de Capital: el artículo 13 de los acuerdos internacionales confrontados regula lo relativo a las ganancias o ganancias de capital, se puede evidenciar que el Acuerdo México y Guatemala, el Convenio México y Panamá, el Proyecto de Convenio Guatemala y San Marino y el Proyecto de Convenio Guatemala y Kuwait tomaron como base la redacción de Convenio Modelo OCDE para este artículo en virtud que de manera general se estipula en cada uno de ellos la forma en que estarán sujetas a imposición las rentas o ganancias que el residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, bienes muebles, de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, de acciones, participaciones u otros derechos en el capital de una sociedad residente del otro Estado Contratante, de acciones o participaciones análogas y cualquier otro bien o derecho. Con relación a este contenido de carácter general la única salvedad es que el Acuerdo México y Guatemala no contempla dentro de su artículo 13 lo relativo a la enajenación de buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional, pero el resto del contenido es el mismo que el de los demás acuerdos internacionales confrontados.

Con relación a las obligaciones que se derivan de los acuerdos internacionales confrontados, se analizarán a partir de cuatro puntos relevantes y trascendentes para los mismos, siendo estos los siguientes:

- No discriminación: para el Acuerdo México y Guatemala, el Convenio México y Panamá, el Proyecto de Convenio Guatemala y San Marino y el Proyecto de Convenio Guatemala y Kuwait, la forma en que se regula dentro de su articulado la obligación relativa a la no discriminación es la forma en que se encuentra redactado en el Convenio Modelo OCDE. Una de las anotaciones importantes que se realiza dentro de este apartado en los tratados internacionales es indicar de

manera concreta que dicha disposición es aplicable a personas que no son residentes de uno o de ninguno de los Estados Contratantes.

De igual modo se regula lo relativo a la no discriminación para el caso de los establecimientos permanentes y para empresas cuyo capital este, total o parcialmente, poseído o controlado de manera directa o indirecta, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante, para los cuatro acuerdos internacionales.

- Obligación de eliminación de la doble imposición: Esta es una de las principales obligaciones que establecen los acuerdos internacionales confrontados, la obligación que guarda su finalidad principal orientada a la eliminación de la doble o múltiple tributación con relación al Impuesto Sobre la Renta entre los Estados Contratantes. Con relación a la misma, el Convenio Modelo OCDE establece dos métodos a través de los cuales se puede lograr dicho objetivo, siendo estos los Métodos de Exención y el de Imputación o de Crédito Fiscal, los cuales fueron abarcados en el Cuadro de Cotejo contenido en el presente capítulo.

De la lectura de los artículos relativos a la eliminación de la doble imposición, para el Acuerdo de México y Guatemala, el Convenio México y Panamá, el Proyecto de Convenio Guatemala y San Marino y el Proyecto de Convenio Guatemala y Kuwait, se puede determinar que dentro de su redacción contemplan los dos métodos que propone el Convenio Modelo OCDE, con el objetivo de prever todas las situaciones posibles que pudieren suscitarse de parte de los contribuyentes y con el afán de que éstos se vean protegidos de una forma u otra al momento en que pudieren obtener un ingreso susceptible a ser sujeto de doble o múltiple tributación internacional.

- Obligación de establecer un Procedimiento Amistoso: el hecho que dentro del artículo que hace relación al Procedimiento Amistoso en cada uno de los acuerdos internacionales confrontados se determine que se podrá proceder conforme al mismo con independencia del derecho interno de cada uno de los Estados

Contratantes, resalta la importancia de que se establezca de manera taxativa cada uno de los mecanismos que deberían de integrarle, caso contrario de lo que sucede en los acuerdos internacionales comparados puesto que los artículos que en cada uno recogen al mismo no indican de manera clara las etapas procesales y los plazos a cumplirse para obtener la pretensión de las personas que optaren por el procedimiento amistoso, lo cual los deja en un estado de indefensión ante las autoridades fiscales de los Estados Contratantes que pudieren estar vulnerando los compromisos internacionales de los cuales se hicieron acreedores con la suscripción de los tratados internacionales, para el caso del Acuerdo México y Guatemala y el Convenio México y Panamá, puesto que como ya se ha explicado, el Convenio Modelo OCDE únicamente es un modelo de convenio que se utiliza por los Estados que deseen suscribir tratados internacionales en esta materia y el Proyecto de Convenio Guatemala y San Marino y el Proyecto de Convenio Guatemala y Kuwait se encuentran en su fase de negociación.

- Obligación relativa al intercambio de información: esta obligación va orientada a permitir que los Estados Contratantes cooperen el uno con el otro para la correcta aplicación de las disposiciones que están contenidas en los acuerdos internacionales que les atañen, logrando así poder asegurarse de que no se está dando el fenómeno de la doble o múltiple tributación que se pretende eliminar con los mismos. De igual forma, dentro del artículo que en cada acuerdo internacional objeto de estudio regula lo relativo al intercambio de información se hace la salvedad que la información que se obtenga con razón de esta disposición deberá de guardarse con carácter de confidencial por el Estado Contratante receptor, así como las personas que tiene la facultad de solicitar la misma.

Un aspecto que se omitió contemplar en los acuerdos internacionales confrontados con relación al intercambio de información fueron los mecanismos a través de los cuales se daría el mismo, lo cual, serviría de guía para las administraciones tributarias de cada uno de los Estados Contratantes con la finalidad de determinar la vía idónea para brindar la información que se solicite de una manera eficiente y efectiva.

Como ya se ha hecho alusión, la información que en este caso en particular puede ser objeto de intercambio entre las administraciones tributarias de los Estados contratantes únicamente debe ser aquella que se encuentre estrechamente relacionada con el Acuerdo objeto de estudio, con el objetivo principal de cumplir los fines y objetivos en él contemplados. De igual forma, los artículos que regulan lo relativo al intercambio de información en los acuerdos internacionales objeto de estudio se han encargado de establecer taxativamente que los procedimientos o mecanismos que se empleen por las autoridades correspondientes al momento de solicitar la información tributaria pertinente en ningún caso pueden ir en contra de la legislación interna de cada uno de los Estados Contratantes, ni se podrá suministrar información que no se pueda obtener con base a la misma ni atentar en forma alguna su orden público.

Es importante que los acuerdos internacionales objeto de estudio prevean esta situación para tener la certeza que una de las obligaciones más importantes, como lo es el intercambio de información entre las administraciones tributarias, pueda ejecutarse sin tener algún inconveniente con los ordenamientos jurídicos que rigen actualmente a cada uno de los Estados Contratantes, asegurando de ese modo que una vez los acuerdos internacionales llegaren a entrar en vigor en cada uno de ellos puedan ser los mecanismos idóneos para evitar la doble o múltiple tributación internacional entre sus contribuyentes.

CONCLUSIONES

1. Los principios del Derecho Tributario son aquellos lineamientos que constituyen la base bajo la cual se debe de regir el ordenamiento jurídico tributario de un Estado, desarrollados en su mayoría dentro de la Ley Suprema de cada uno de ellos, asegurando a los contribuyentes de sus jurisdicciones la protección constitucional hacia su capacidad contributiva.
2. La doble o múltiple tributación existe cuando un mismo sujeto pasivo es gravado por dos o más impuestos análogos, derivados de un mismo hecho generador y en el mismo evento o período, por dos o más entes públicos pertenecientes al mismo Estado; por ende, el principio de prohibición a la doble o múltiple tributación tiene como fin último evitar que un mismo sujeto pasivo sea víctima de los efectos derivados de la doble o múltiple tributación.
3. La doble o múltiple tributación internacional ocurre cuando un mismo hecho generador está sujeto a imposición, por las administraciones tributarias de dos o más Estados, durante un mismo período y por la misma causa que le de origen, dependiendo de los criterios de sujeción tributaria que sean aplicados por la legislación de los ordenamientos jurídicos de cada uno de ellos.
4. Los tratados internacionales en materia tributaria tienen como finalidad última facilitar el comercio entre dos o más Estados, eliminando a través de los mismos los obstáculos que pudieren surgir derivados de dichos flujos transfronterizos y a su vez ser el mecanismo a través del cual los Estados fortalecen la cooperación y capacidades tributarias entre las administraciones encargadas de dicha materia. Es en esa finalidad en donde se fundamenta su trascendencia y expansión a diversas temáticas tributarias como lo son la prevención de la evasión fiscal, la eliminación de discriminación contra extranjeros, asistencia en recaudación de impuestos y resolución de conflictos y eliminación de la doble o múltiple tributación internacional.

5. Se pudo determinar que las principales diferencias de la forma en que se encuentra regulado el Impuesto Sobre la Renta en la República de Guatemala y en los Estados Unidos Mexicanos son que la República de Guatemala rige la regulación de dicho impuesto con base al principio de territorialidad o al criterio de la fuente, mientras los Estados Unidos Mexicanos fundamentan la regulación del Impuesto Sobre la Renta con base al criterio de renta mundial o criterio de residencia.

Asimismo, dentro de la legislación fiscal de los Estados Unidos Mexicanos sobre el impuesto en cuestión, se contempla lo relativo a los beneficios que obtienen sus contribuyentes derivados de los tratados para evitar la doble tributación, a diferencia de la República de Guatemala, que no contempla dentro de su ordenamiento jurídico interno regulación semejante.

6. El Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la Doble Imposición en materia del Impuesto sobre la Renta y para prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal es el primer acuerdo de carácter internacional que el Estado de Guatemala ha suscrito en materia de eliminación de la Doble Imposición Internacional.
7. Siendo el caso que el Estado de Guatemala completara el procedimiento interno para que el Acuerdo Internacional objeto de estudio pueda nacer a la vida jurídica, las principales obligaciones que derivarían del mismo se pueden dividir en cuatro: eliminación de la doble imposición, lo no discriminación de los nacionales del Estado Contratante con quien ha suscrito el Acuerdo, la implementación de un procedimiento amistoso y la obligación relativa al intercambio de información entre las administraciones tributarias de los Estados Contratantes.
8. Del análisis realizado en el Capítulo 5 del trabajo de investigación, se pudo concluir que los cinco acuerdos internacionales objeto de comparación optan por el criterio de sujeción tributaria de la renta mundial o de residencia para ser aplicado a las personas comprendidas dentro de cada uno de los acuerdos internacionales.

9. Respecto a intereses, dividendos, regalías, ganancias o ganancias de capital y obligación relativa a la no discriminación de los nacionales de los Estados Contratantes, se puede establecer que los cinco acuerdos internacionales objeto de comparación siguen el modelo de regulación de cada una de las temáticas establecido en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

10. Con relación al procedimiento amistoso que se encuentra contemplado en los cinco acuerdos internacionales objeto de comparación, se pudo concluir que a pesar que su regulación es similar a la que establece el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, dicho procedimiento no establece de forma clara cada uno de los mecanismos que los contribuyentes deben de seguir para obtener una pronta respuesta de parte de la administración tributaria que se trate, con relación a su pretensión.

11. Los cinco acuerdos internacionales objeto de comparación en el trabajo de investigación establecen la obligación referente al intercambio de información fiscal pertinente entre las administraciones tributarias de los Estados Contratantes, en términos similares a lo contemplado en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos; sin embargo, no se estipulan de manera clara y precisa los medios a través de los que se hará el intercambio información, con la finalidad de salvaguardar la confidencialidad de la misma.

RECOMENDACIONES

1. La autora considera que la aprobación, ratificación y entrada en vigor del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la Doble Imposición en materia del Impuesto sobre la Renta y para prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal implicará un sacrificio fiscal con relación a los ingresos tributarios que percibe actualmente la administración tributaria guatemalteca, aspecto que tendrá que ser considerado al momento de decidir si el Estado de Guatemala concluye con el proceso para la entrada en vigor de dicho tratado.
2. Debe tomarse en cuenta que es necesario que los contribuyentes de la jurisdicción del Estado de Guatemala y los demás Estados tengan la certeza jurídica que no van a ser víctimas de la doble o múltiple tributación dentro del Estado en cuestión, alcanzando dicha certeza a través de la suscripción y constante actualización de mecanismos idóneos como lo son los acuerdos internacionales para evitar la doble o múltiple tributación, en el caso de la doble o múltiple tributación internacional; y el control de la legislación interna, en el caso de la doble o múltiple tributación interna.
3. Es conveniente que el Estado de Guatemala continúe en constante actualización y negociación de tratados internacionales en materia relativa a la eliminación de la doble o múltiple tributación internacional con otros Estados para poder obtener una mayor certeza y seguridad jurídica para los contribuyentes de ambas jurisdicciones, siempre y cuando se realicen constantes actualizaciones de los modelos que se utilizan como base para la suscripción de dichos acuerdos por medio de un grupo de expertos que esté integrado por funcionarios del Ministerio de Relaciones Exteriores, Ministerio de Finanzas Públicas especializados en la materia, con la finalidad que las falencias contenidas en los actuales puedan ser subsanadas y mejoradas para los próximos.
4. Es necesario continuar realizando trabajos de investigación acerca de los distintos modelos de acuerdos internacionales para evitar la doble o múltiple tributación que

han sido propuestos por los organismos internacionales para tener un conocimiento mucho más amplio en la materia y poder determinar las similitudes y diferencias entre la forma en que regulan cada uno de los aspectos integrantes del presente trabajo de investigación.

REFERENCIAS

BIBLIOGRÁFICAS:

1. Arrijoa Vizcaino, Adolfo. *Derecho Fiscal*. México, Editorial Themis, 1988, cuarta edición.
2. Bejarano Sánchez, Manuel. *Obligaciones Civiles*. México, Editorial Oxford Harla, 1997.
3. Blanco Ramos, León Ignacio. *Derecho Tributario: Parte General y Legislación Española*. España, Editorial Ariel, 1973.
4. Brotóns, Antonio Remiro y otros. *Derecho Internacional*. España, Editorial Tirant lo Blanch, 2010.
5. Buhler, Ottmar. *Principios de Derecho Internacional Tributario*. España, Editorial de Derecho Financiero, 1968.
6. Cabanellas, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Argentina, Editorial Heliasta S.R.L., 2001, vigésima séptima edición.
7. Calderón Corredor, Zulema. *Aspectos fiscales de la movilidad internacional de los recursos humanos*. España, Editorial Dykinson, 2015.
8. Carcache, Manuel Antonio. *Breviario Tributario sobre Rentas del Trabajo*. Nicaragua, Librería Tributaria, 2014, sexta edición.
9. Carrera Raya, Francisco José. *Manual de Derecho Financiero, Volumen I*. España, Editorial Tecnos, S.A., 1994.
10. Carrera Raya, Francisco José. *Manual de Derecho Financiero, Volumen II*. España, Editorial Tecnos, S.A., 1994.
11. Contreras Vaca, Francisco José. *Derecho Internacional Privado*. México, Oxford University Press México, S.A., 2013, segunda edición.
12. De Juano, Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Tomo II*. Argentina, Ediciones Molachino, 1971, segunda edición.
13. De Velasco Vallejo, Manuel Diez. *Instituciones de Derecho Internacional Público*. España, Editorial Tecnos, S.A., 1994, décima edición.

14. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios del Derecho Tributario*. México, Editorial Limusa, S.A., 1998, Tercera Edición.
15. Evans Márquez, Ronald. *Régimen jurídico de la doble tributación internacional*. Venezuela, Editorial Mc Graw Hill, 1999.
16. García Añoveros, Jaime. *El impuesto general sobre la renta de las personas físicas*. España, Editorial Cívitas, 1977.
17. García Belsunce, Horacio A. *Tratado de Tributación: Derecho Tributario, Tomo I, Volumen II*. Argentina, Editorial Astrea, 2003.
18. García Dorado, Francisco. *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y deber de tributación*. España, Editorial Dykinson, S.L., 2002.
19. García Prats, Francisco Alfredo. "Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición". *Crónica Tributaria*, Número 133/2009, España, 2009, Instituto de Estudios Fiscales.
20. Godoy, Norberto J. *Teoría General del Derecho Tributario*. Argentina, Abeledo-Perrot, S.A., 1992.
21. Krause, Michael. *Doble Imposición Internacional*. Alemania, Ministerio de Finanzas de la República Federal de Alemania, 1976, Doc. X AG/ II-12.
22. Larios Ochaita, Carlos. *Derecho Internacional Público*. Guatemala, Editorial Maya' Wuj, 2014, octava edición.
23. López Freyle, Isaac. *Principios de Derecho Tributario*. Colombia, Editorial Lerner, 1962, segunda edición.
24. Luqui, Juan Carlos. *La Obligación Tributaria*. Argentina, Ediciones de Palma, 1999, tercera edición.
25. Maldonado, Galo A. *Tendencias en los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por países de Latinoamérica*. Panamá, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2016.
26. Maldonado Ríos, Erick Mauricio. *Derecho guatemalteco de los tratados internacionales*. Guatemala, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2013.
27. Maldonado Ríos, Erick Mauricio. *Derecho Internacional Público: Nociones generales, sus fuentes y un estudio especial de los actos unilaterales de voluntad*

- de los Estados como una de sus fuentes principales.* Guatemala, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014.
28. Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. *Fundamentos tributarios.* Guatemala, Comunicación Gráfica G&A, 2009, tercera edición.
 29. Ossorio, Manuel. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales.* Argentina, Editorial Heliasta, 2004, trigésima edición.
 30. Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario.* España, Civitas ediciones, S.L., 2001, undécima edición.
 31. Plazas Vega, Mauricio A. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, Tomo II.* Colombia, Editorial Temis, S.A., 2005, segunda edición.
 32. Sorensen, Max. *Manual de Derecho Internacional Público.* México, Fondo de Cultura Económica, 1992.
 33. Valdés Costa, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario.* Argentina, Ediciones Depalma, 1992.
 34. Verdross, Alfred. *Derecho Internacional Público.* España, Ediciones de Aguilar, S.A., 1955.
 35. Villegas, Héctor Belisario. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.* Argentina, Ediciones Depalma, 2001, Séptima Edición.
 36. Villegas, Héctor Belisario y otros. *La Evasión Fiscal en Argentina, Tomo XXIII.* Argentina, Derecho Fiscal, 1974.

NORMATIVAS:

1. Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución Política de la República de Guatemala.* 1986, Reformada en 1993.
2. Comisión de Derecho Internacional de las Naciones Unidas. *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.* Viena, 23 de marzo de 1969.
3. Comisión Fiscal. *Ley del impuesto sobre la renta, textos y comentarios.* México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2015, 11ª edición.

4. Congreso de la República de Guatemala. *Ley de Actualización Tributaria*. Decreto 10-2012, 2012, Reformada por el Decreto 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala.
5. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Sentencia de Inconstitucionalidad General Parcial. Guatemala, 10 de mayo de 2000, Expediente 829-98.
6. Corte Internacional de Justicia. *Estatuto de la Corte Internacional de Justicia*. 1945.
7. Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala. *Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Guatemala para eliminar la Doble Imposición en materia del Impuesto sobre la Renta y para prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal*. Suscrito el 13 de marzo de 2015.
8. Ministerio de Relaciones Exteriores de la República de Guatemala. *Proyecto del Convenio entre el Gobierno del Estado de Kuwait y el Estado de Guatemala para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta*. 2017.
9. Ministerio de Relaciones Exteriores de la República de Guatemala. *Proyecto del Convenio para Evitar la Doble Tributación en Materia de Impuesto sobre la Renta entre el Estado de Guatemala y San Marino*. 2017.
10. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Convención sobre Asistencia Administrativa mutua en Materia Fiscal*. 2011.
11. Presidente de la República de Guatemala. *Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que establece el Impuesto Sobre la Renta*. Acuerdo Gubernativo número 213-2013.

ELECTRÓNICAS:

1. Arnold, Brian J. *Introducción a los Tratados Tributarios*. Estados Unidos, 2015, Disponibilidad y Acceso en: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Sp.pdf

2. Atlantic International University. *Principios que regulan los tratados*. 2014, Disponibilidad y Acceso en: <http://cursos.aiu.edu/DERECHO%20INTERNACIONAL%20P%3%9ABLICO/Sesi%C3%B3n%204/PDF/DERECHO%20INTERNACIONAL%20P%3%9ABLICO%20I%20SESION%204.pdf>
3. Casellas Gálvez, Dr. Juan Carlos. *La deducción: una base de recaudación*. Guatemala, Instituto Guatemalteco de Derecho Tributario, 2014, Disponibilidad y Acceso en: <http://slideplayer.es/slide/4172879/>
4. Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Texto del Informe Explicativo Revisado de la Convención Sobre Asistencia Mutua en Materia Fiscal enmendada por protocolo*. Francia, 2010, Disponibilidad y Acceso en: https://www.oecd.org/ctp/TEXTO_DEL_INFORME_EXPLICATIVO_REVISADO_DE_LA_CONVENCION_MULTILATERAL.pdf
5. Enciclopedia Jurídica. *Base Imponible*. 2014, Disponibilidad y Acceso en: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/base-imponible/base-imponible.htm>
6. Enciclopedia Jurídica. *Cuota*. 2014, Disponibilidad y Acceso en: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/cuota-tributaria/cuota-tributaria.htm>
7. Enciclopedia Jurídica. *Deducción*. 2014, Disponibilidad y Acceso en: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/deducciones/deducciones.htm>
8. Enciclopedia Jurídica. *Jerarquía Normativa*. 2014, Disponibilidad y Acceso en: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/jerarquia-normativa/jerarquia-normativa.htm>
9. Enciclopedia Jurídica. *Tipo de Gravamen*. 2014, Disponibilidad y Acceso en: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/tipo-de-gravamen/tipo-de-gravamen.htm>
10. García Solares, Jorge Luis. *Análisis Jurídico y Doctrinario de la Vigencia del Principio de No Confiscación en las Multas y Recargos Aplicados a los Contribuyentes por el pago Extemporáneo del Impuesto al Valor Agregado –IVA-*. Guatemala, 2007, Disponibilidad y acceso: http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04_6576.pdf

11. Gómez García, Mario Eduardo. *IV. Principios del Derecho Tributario*. 2009, Disponibilidad y Acceso en: <https://jfpont.files.wordpress.com/2009/09/principios-del-derecho-tributario.pdf>
12. Grupo de Trabajo del Foro Global de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos sobre Intercambio Efectivo de Información. *Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria*. París, 2002, Disponibilidad y Acceso: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/37975122.pdf>
13. Irías Girón, Juan Manuel. *Catálogo de Términos y sus definiciones utilizadas en Administración Financiera y Administración Tributaria*. Guatemala, 2002, Disponibilidad y acceso en: <http://transparencia.minfin.gob.gt/transparencia/BibliotecaDigital/Documentos/Catálogo.pdf>
14. Letona, Juan. *Deducciones, descuentos y recargos*. 2012, Disponibilidad y Acceso en: <https://prezi.com/di17pnbljfx/presentacion-deducciones-descuentos-y-recargos/>
15. Maldonado Stark, José y Raúl E. Rodríguez Pereyra. *Los principios materiales de justicia tributaria*. República Dominicana, 2013, Disponibilidad y acceso en: <http://idempresa.edu.do/wp-content/uploads/2013/03/Principios-Materiales-de-Justicia-Tributaria-.pdf>
16. Martos, Juan Jesús. *Criterios de Sujeción de las Rentas del Teletrabajo Internacional, Residencia Fiscal y Doble Imposición Internacional*. España, Universidad de Granada, 2002, Disponibilidad y Acceso en: <http://www.uhu.es/publicaciones/ojs/index.php/trabajo/article/view/174/289>
17. Menéndez Ochoa, Ángel Estuardo. *Diplomado en Actualización Tributaria*. Guatemala, 2010, Disponibilidad y acceso en: [file:///C:/Users/auraa%20xD/Downloads/PRINCIPIOS_CONSTITUCIONALES_DEL_DERECHO_TRIBUTARIO_GUATEMALTECO%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/auraa%20xD/Downloads/PRINCIPIOS_CONSTITUCIONALES_DEL_DERECHO_TRIBUTARIO_GUATEMALTECO%20(1).pdf)
18. Ministerio de Finanzas Públicas de la República de Guatemala. *Acuerdos Internacionales*. Guatemala, 2017, Disponibilidad y Acceso en: <http://www.minfin.gob.gt/index.php/legislacion/acuerdos-internacionales>

19. Ministerio de Relaciones Exteriores de la República de Guatemala. *Consulta de Tratados Internacionales Vigentes*. Guatemala, 2017, Disponibilidad y Acceso en: http://www.minex.gob.gt/pBase.aspx?ID=/MAYT/MAYT_TRATADO_ACUERDO/MAYT_TRATADO_ACUERDO_VIGENTEWebReport.aspx
20. Nájera Corado, Evelyn Alejandra. *El Registro Fiscal de Imprentas a la Luz de los Principios Constitucionales del Derecho Tributario Guatemalteco*. Guatemala, 2008, Disponibilidad y acceso en: <http://www.unis.edu.gt/ap/fetch/registro-fiscal-imprentas-derecho-tributario-guatemalteco.pdf>
21. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Jurisdictions participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Status*. Paris, 2017, Disponibilidad y Acceso: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf
22. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*. Francia, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, Disponibilidad y Acceso en: <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>
23. Serrano Antón, Fernando. *Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal*. España, 2004, Disponibilidad y Acceso en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2006_18.pdf
24. Zuzunaga del Pino, Fernando y Juan Carlos Zegarra Vílchez. *El Impuesto a la Renta Sobre las Ganancias de Capital obtenidas en la enajenación de inmuebles*. Perú, 2004, Disponibilidad y Acceso en: http://www.ipdt.org/editor/docs/13_VIIIJorIPDT_FZDP-JCZV.pdf

OTRAS REFERENCIAS:

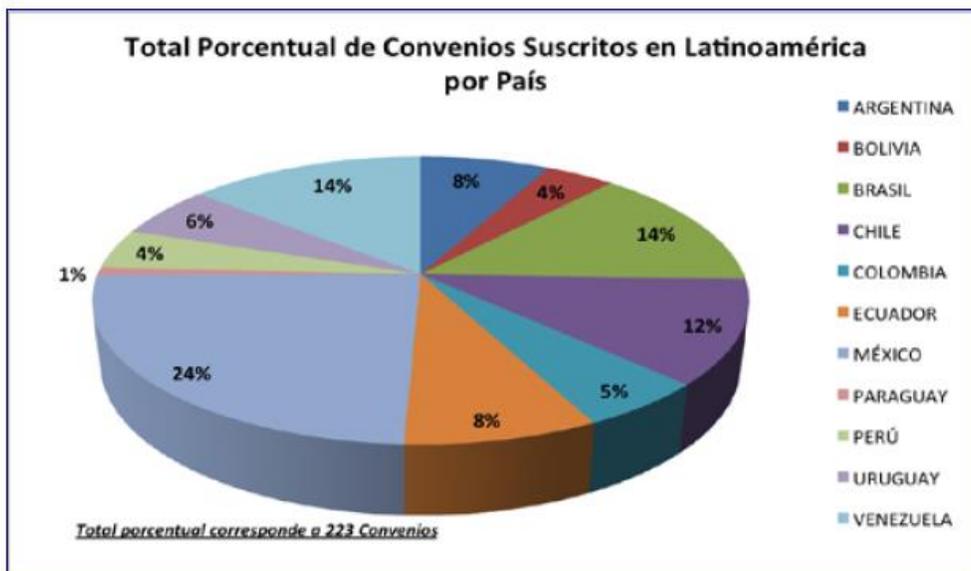
1. Albacete, Juan Manuel y Nicolás Juan. "Principios para la determinación de la renta de establecimientos permanentes y su aplicación a bancos, compañías de seguros y otras instituciones financieras". *Revista Tributaria* 135, noviembre a diciembre de 1996.

2. Atchabahian, Adolfo. "La Doble Tributación Internacional entre países desarrollados y países en desarrollo". *Revista mensual de legislación, jurisprudencia y doctrina*, Tomo XXI-A, Argentina, julio a diciembre de 1971, Ediciones Contabilidad Moderna S.A.I.C.
3. Casellas Gálvez, Juan Carlos. "El Principio de Legalidad y la Distribución de la Potestad Normativa Tributaria en Guatemala". *Revista del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala*, No. 58/2009, Guatemala, 2010.
4. García Yash, Sheny Siomara. *Las obligaciones del patrono como agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia en Guatemala*. Guatemala, 2015, Tesis para obtener el grado académico de Magíster en Asesoría en Tributación, Universidad Rafael Landívar.
5. Grageda Núñez, Eugenio. "La interpretación de los tratados para evitar la doble tributación, el modelo de la OCDE y sus comentarios". *Revista de Derecho Económico Internacional*, Volumen 1, Número 1, México, noviembre 2010, Centro de Derecho Económico Internacional.
6. Ochoa León, Martha. "Elusión o Evasión Fiscal". *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración*. Volumen 3, número 5, México, enero a junio de 2014, Editorial RICEA.
7. Quispe Remón, Florabel. "Las normas de *ius cogens*: ausencia de catálogo". *Anuario español de Derecho Internacional*, volumen 28, España, 13 de septiembre de 2012.
8. Valdez Ladrón de Guevara, Patricia. "Los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria y su Implementación en el Perú". *Revista Derecho & Sociedad*. Número 43, Perú, diciembre 2014, Asociación Civil Derecho & Sociedad.
9. Valencia Restrepo, Hernán. "La definición de los principios en el Derecho Internacional contemporáneo". *Revista Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, volumen 37, número 106, Colombia, enero a junio de 2007, Universidad Pontificia Bolivariana.
10. Vega Borrego, Félix Alberto. *Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición*. España, 2002, Tesis de Grado de Doctor de la Facultad de Derecho, Universidad Autónoma de Madrid.

ANEXOS



210



211

²¹⁰ Maldonado, Galo A. *Tendencias en los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por países de Latinoamérica*. Panamá, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2016, pág. 7

²¹¹ *Loc.cit.*