

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

UN SISTEMA TRIBUTARIO PARA GUATEMALA

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva de la  
Facultad de Ciencias Económicas  
de la Universidad de San Carlos de Guatemala

BIBLIOTECA CENTRAL-USAC  
Por  
DEPOSITO LEGAL  
PROHIBIDO EL PRESTAMO EXTERNO  
FEDERICO BONILLA PADILLA

Al conferirsele el Titulo Profesional de

ECONOMISTA

En el grado académico de

LICENCIADO



CIUDAD DE GUATEMALA  
REPUBLICA DE GUATEMALA, CENTRO AMERICA

NOVIEMBRE DE 1970.

DL  
03  
T(249)

HONORABLE JUNTA DIRECTIVA  
DE LA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

DECANO:	Lic. Rafael Piedra Santa Arandi
VOCAL 1o.:	Lic. César Augusto Díaz Paiz
VOCAL 2o.:	Dr. Luis Eduardo Contreras
VOCAL 3o.:	Dr. Héctor Goicolea Villacorta
VOCAL 4o.:	Br. Armando Boeche
VOCAL 5o.:	Br. Fernando Valey
SECRETARIO:	Lic. Carlos Guillermo Herrera

**JURADO QUE PRACTICO EL EXAMEN GENERAL PRIVADO**

Licenciado César Augusto Díaz Paiz

Licenciado Bernardo Lemus Mendoza

Licenciado Jaime Fernando Pineda Sosa

Licenciado Justo Rufino Cabrera (Q.E.P.D.)

Licenciado Manuel Villacorta Escobar



FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
INSTITUTO DE INVESTIGACIONES  
ECONOMICAS Y SOCIALES

Guatemala, C. A.

Guatemala,  
3 de Noviembre de 1970

Señor Decano de la  
Facultad de Ciencias Económicas  
Ciudad.-

Señor Decano:

Tengo el gusto de dirigirme a usted, con el objeto de manifestarle que de acuerdo a su designación contenida en Oficio No. 771 del 7 de Julio del año en curso, he asesorado al Bachiller y Contador Federico Bonilla Padilla, en su trabajo de Tesis intitulado "UN SISTEMA TRIBUTARIO PARA GUATEMALA", el cual lo encuentro aceptable para ser presentado en su examen general público ante el tribunal que sea designado para el efecto.

El trabajo hace una investigación del sistema tributario - del país, llegando a la conclusión que es necesario realizar una verdadera reforma en el sistema, para promover el desarrollo -- económico.

Sin otro particular me es grato suscribirme del señor Decano como su atento y seguro servidor.

"DID Y ENSEÑAD A TODOS"

  
Lic. Jorge Lucas Caballeros M.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
GUATEMALA, CENTRO AMERICA

Calle Mariscal Cruz, N° 1-56, zona 10

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS: Guatemala, seis de noviembre de mil novecientos setenta.

Con base en el dictamen rendido por el Licenciado Jorge Lucas Caballeros M. quien fuera designado Asesor, se acepta el trabajo de tesis denominado "UN SISTEMA TRIBUTARIO PARA GUATEMALA", que para su graduación profesional pre sentó el señor Federico Bonilla Padilla, autorizándose su impresión.

" ID Y ENSEÑAD A TODOS "

Lic. RAFAEL PIEDRA SANTA A.  
Decano

Lic. CARLOS GUILLERMO HERRERA  
Secretario

ccgv.



DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONOMICAS

LIC. SAUL OSORIO PAZ

ASESOR DE TESIS

LIC. JORGE LUCAS CABALLEROS MAZARIEGOS

## **DEDICO ESTA TESIS Y ESTE ACTO**

**A mi esposa:** Laura Amalia Molina de Bonilla

**A mis padres:** Federico Bonilla Cruz  
Rosario Padilla de Bonilla

**A mis hijos:** María del Rosario,  
Laura Aída,  
Edna Beatríz; y,  
Fernando

## INDICE TEMATICO

### INTRODUCCION

#### CAPITULO I

##### 1. LA VIDA ECONOMICA DEL ESTADO

- 1-a Economía pública
- 1-b Teoría tributaria

#### CAPITULO II

##### 2. LA ACTUAL ESTRUCTURA TRIBUTARIA DE GUATEMALA

- 2-a Características generales
- 2-b Impuestos internos sobre el consumo
- 2-c Impuestos directos
- 2-d Derechos de importación
- 2-e Derechos de exportación
- 2-f Otros ingresos públicos
- 2-g Administración tributaria
- 2-h Política y legislación tributarias

#### CAPITULO III

##### 3. LA ACTUAL ESTRUCTURA TRIBUTARIA GUATEMALTECA EN EL DESARROLLO ECONOMICO DEL PAIS

- 3-a Tributación per cápita y presión tributarias
- 3-b Traslación del impuesto
- 3-c Efectos sobre el consumo y la inversión
- 3-d Efectos sobre la distribución de las rentas y del capital, del ahorro y de la actividad
- 3-e Incentivos
- 3-f Recursos
- 3-g Ahorro y capitalización

#### CAPITULO IV

##### 4. CAPACIDAD TRIBUTARIA REAL Y POTENCIAL DEL PAIS

- 4-a Límites máximos de la capacidad tributaria
- 4-b Determinantes de la capacidad impositiva
- 4-c La capacidad tributaria y el ingreso nacional
- 4-d Rendimiento impositivo
- 4-e Capacidad tributaria del comercio exterior

## **CAPITULO V**

### **5. PROBLEMAS TRIBUTARIOS RELACIONADOS CON EL MERCADO COMUN**

- 5-a En la unión aduanera
- 5-b En el mercado común
- 5-c Armonización fiscal
  - 5-c1 Impuestos indirectos
  - 5-c2 Impuestos directos
  - 5-c3 Examen crítico de la estructura tributaria de Centroamérica en función del mercado común.

## **CAPITULO VI**

### **6. REQUISITOS QUE DEBE CUMPLIR EL SISTEMA TRIBUTARIO**

- 6-a El sistema tributario y la redistribución del ingreso
- 6-b Elasticidad-ingreso adecuado del sistema tributario
- 6-c El sistema tributario y el grado en la distribución del ingreso
- 6-d Los impuestos y la distribución sectorial del ingreso nacional
- 6-e Maximización del efecto restrictivo de demanda por quetzal recaudado

## **CAPITULO VII**

### **7. UN SISTEMA TRIBUTARIO PARA GUATEMALA**

- 7-a Concepción filosófica general
- 7-b Tributación
  - 7-b1 Sobre el sector agrícola
  - 7-b2 Sobre los productos o las transacciones
  - 7-b3 Sobre la renta y el patrimonio
  - 7-b4 Sobre el consumo
- 7-c Ahorro forzoso
- 7-d La reforma desde el punto de vista técnico y administrativo

## **CONCLUSIONES**

## **RECOMENDACIONES**

## INTRODUCCION

Este trabajo de tesis no pretende aportar resoluciones a la problemática tributaria guatemalteca, sino simplemente presentar la expresión de un pensamiento sobre que es necesario plantearnos la posibilidad, aunque no se está más que desde un punto de vista teórico, de si es posible resolverla.

Y planteo la problemática tributaria en relación al desarrollo económico del cual necesita tanto nuestro país, porque es éste el que dentro de una filosofía social humanística el que puede dar la igualdad de los hombres, ya que el subdesarrollo es el que tiene al hombre en desigualdad en los órdenes cultural, moral y político. Y ésto me trae a la mente la fórmula intelectual de Pablo VI, que dice:

### **"EL DESARROLLO ES UNA NUEVA FORMA DE JUSTICIA"**

Este pensamiento profundiza en el conocimiento del hombre como contenido de necesidades humanas, y al hablar de justicia no solamente se está refiriendo al desarrollo económico sino a un desarrollo del hombre mismo para darle igualdad ante la economía y ante el derecho en una forma positivista, siquiera en la forma más elemental de la vida pues la política del desarrollo económico, social y cultural que actualmente es esbozado en todas las latitudes, tiene necesidad de complementarse con una concepción humana del propio desarrollo. Nuestro sistema tributario ha estado siempre en un proceso de desecamiento en la medida en que se mantiene dentro de los esquemas tradicionales, y por esta razón no contribuye al desarrollo económico que es nueva técnica y concepción de la economía moderna, como función aleatoria de toda evolución, a la vez también como aspiración de las posibilidades futuras del hombre.

La necesidad de nuestro desarrollo económico y la deficiencia del sistema tributario nacional, forma la dicotomía de problemas de la economía guatemalteca que me han impulsado a escribir este trabajo de tesis, no -como dije anteriormente-, con el ánimo de dar resoluciones -ni con capacidad mucho menos- sino solamente señalarlos o plantearlos.

Una parte del trabajo que comprende los Capítulos II, III y IV contienen una crítica de buena intención, -esperando que llegue a alcanzar los caracteres de constructiva- de nuestro sistema tributario actual. El capítulo V se refiere a algunos problemas tributarios relacionados. con el mercomún; y, por último en los Capítulos VI y VII se plantean algunas sugerencias de política tributaria.

Haber hecho este trabajo como requisito último para optar al honroso título académico de Economista en el grado de Licenciado, me embarga de

orgullo y profunda satisfacción; y, significa para mí haber alcanzado una de mis más grandes aspiraciones, como es el de recibir una distinción honorífica tan altísima de la Conspicua Carolina Coactemalensis -como es un título universitario-; dando gracias a Dios por ello a mis seres queridos y amigos que me ayudaron en mi lucha estudiantil, ofreciendo poner con patriotismo mis modestos conocimientos al servicio de mi patria, cuando ella me los solicite.

## CAPITULO I

### 1. LA VIDA ECONOMICA DEL ESTADO

#### 1-a Economía pública

La economía se fundamenta en las necesidades del hombre, formándose uno de los conflictos más grandes del ser humano cuando los bienes que éste requiere para satisfacer dichas necesidades son limitados por los recursos disponibles para suministrarlos, dentro del sector privado, dentro de la economía privada. Pero el Estado también participa en la vida económica con sus propios ciudadanos por algunos de esos bienes, originándose de esta consecuencia varios resultantes a manera de objetivos o fines públicos, expresándose este fenómeno como economía pública, pues el Estado en una amplia acepción puede considerarse como un proveedor de servicios a sus integrantes. En un aspecto las actividades estatales sirven al público como lo hacen las organizaciones comerciales privadas, satisfaciendo ambas necesidades personales distinguiendo si una diferencia fundamental como es el hecho de que un negociante no puede forzar a que se acepte su producto, y el Estado sí, siendo esta diferencia una base para clasificar separadamente las actividades de la economía pública y de la economía privada. Algunas de estas actividades estatales son de tal naturaleza que el público dentro de ellas tiene poca elección personal en la materia, otras son muy parecidas a las de empresa privada, no constituyendo problema la distinción de estas dos clases de operaciones económicas si se sostuviere en forma clara la independencia de tales dos grupos de actividades, observándose que se hallan entrecruzadas en los departamentos oficiales y en los proyectos privados, toda vez que en la práctica, las actividades comerciales se efectúan en conexión con las funciones "puras" del Estado.

El Estado para poder desarrollar tales funciones de satisfacción de las necesidades públicas, que forman sus deberes como soberano, necesita los recursos (impuestos) necesarios y es cuando se forma la economía pública

apareciendo entonces el complejo sistema económico-político de las finanzas públicas.

En las reflexiones filosóficas del análisis de las ciencias se distingue claramente un elemento político en el campo de las finanzas públicas, es así, como el paso del concepto económico a la concepción política de la Hacienda se ha promovido cuando la doctrina penetra en dos fases principales de la actividad financiera que son:

- a) el fundamento, determinación y satisfacción de las necesidades públicas; y,
- b) el ser posible de transferir al área de la hacienda pública el concepto de equilibrio económico.

La literatura financiera ha informado que tales fases señaladas han constituido objeto de interesantes trabajos con un objetivo principalmente orientador.

El fundamento, determinación y satisfacción de las necesidades públicas, es diferente de los de las necesidades privadas, pues las primeras corresponden a una utilidad colectiva, la cual no es la consecuencia de una estimativa subjetiva conforme al grado de intensidad de las mismas necesidades, sino objeto de una determinación o decisión política. Tomando en cuenta, no obstante la teoría organicista de la ciencia sociológica, la comunidad no es un ser vivo que tenga sensibilidad, débese renunciar al reconocimiento de una utilidad económica subjetivo-biológica de la sociedad. El conflicto entre los conceptos de la utilidad colectiva es permanente en los hombres y, en tal virtud, han de ser los que gobiernan quienes deben decidir lo que es útil a la colectividad, con criterio objetivo. Es de aquí de donde se infiere el fundamento de las necesidades públicas -la utilidad colectiva- y el fundamento de esas necesidades -la decisión de los gobernantes- y nos sustrae ésto del estadio de la ciencia económica para colocarnos en el de la política, dice un famoso autor, Dehove -que "el reconocimiento del carácter público de las necesidades es el resultado de un cálculo político", es por ello que la actividad financiera se puede definir como aquella actividad económica que se desarrolla en el campo de los órdenes políticos de naturaleza coercitiva, en forma distinta de la actividad económica privada, que se fundamenta en relaciones voluntarias, de carácter contractual. Tal análisis hace arribar a conclusiones bastante diferentes de las que se llegan con los instrumentos tradicionales de la economía política, tales como las curvas de utilidad marginal y las de indiferencia, demostrando además las relaciones de la actividad financiera con la economía, la política y el derecho. Esta comprensión para muchos será sin duda difícil por razón de añejos principios de escuela, pero sí es necesario

remosar el pensamiento y entrar a la investigación, a conquistar limpiamente la verdad, planteándola a la luz de los nuevos hechos y de las nuevas ideas en el ámbito de la hacienda pública, haciendo también intentos doctrinales dirigidos a mostrar la esencia económica del fenómeno financiero tomando en cuenta los valores éticos, jurídicos y políticos, en una palabra el Estado, que real y efectivamente son fuerzas que impulsan la vida financiera de los pueblos.

La actividad financiera del Estado y de las otras personas jurídicas de derecho público, además de establecer y recaudar impuestos, tiene otras dos manifestaciones de trascendencia:

- a) Actos para hacer posible el empleo y distribución de los recursos que ingresan en el tesoro público, como la elaboración y ejecución presupuestales ; y,
- b) Actos que se efectúan para obtener los recursos económicos mediante sistemas no tributarios, tales como gestión del patrimonio estatal, emisión de deuda pública, explotación de empresas, etc.

Estas dos clases de actos se rigen por normas jurídicas: preceptos constitucionales, leyes específicas y generales, reglamentos y una serie de instrucciones u ordenanzas que dicta la Administración pública, que si bien estas últimas, dentro de una pureza doctrinaria del derecho, no pueden calificarse estrictamente de normas jurídicas, si establecen normatividad de las relaciones entre el sujeto pasivo del impuesto (el contribuyente) y el sujeto activo (Estado) para el cumplimiento de la obligación tributaria como relación jurídica entre gobierno y gobernados.

Los dos grupos de actos indicados anteriormente -obtención de recursos no tributarios y distribución de los mismos y no tributarios- así como el establecimiento y recaudación de los impuestos integran en conjunto la actividad financiera del Estado como una actuación en uso de una facultad que constituye su soberanía financiera.

Esta actividad del Estado para el cumplimiento de los fines de utilidad colectiva, tiene una dimensión económica, puesto que en síntesis se ocupa de la obtención e inversión de recursos para tales fines. La actividad financiera se encuadra dentro de la actividad económica, influenciada de factores políticos, sociales y jurídicos.

Viti de Marco dice: "La ciencia de la hacienda transporta el concepto de valor de la economía privada al campo de la economía pública; investiga las condiciones en que debe desenvolverse la actividad productora del Estado, a fin de que la selección de los servicios públicos que han de producirse, la determinación de su cuantía, la fijación del reparto del costo

entre los consumidores, etc., tenga lugar conforme a ese concepto de valor, es decir, mediante el mínimo gasto posible de riqueza privada, para la máxima satisfacción de necesidades colectivas. Resulta, por tanto, que todas las cuestiones financieras hallan su solución en una "teoría de la producción y el consumo de bienes públicos", de igual modo que todas las cuestiones de economía privada la encuentran en una teoría de la producción y el consumo de bienes privados. En vez del individuo que en esta actúa, aparece el Estado en vez de la necesidad individual, surge en colectiva". (1)

La actividad financiera tiene un aspecto político a la par de económica.

Hugo Dalton escribió: "La materia de las finanzas públicas es una de las situadas en la línea que separa la economía política de la ciencia política. Se ocupa de los ingresos y de los gastos de los entes públicos y de la adecuación entre ellos. Los principios de las finanzas públicas son los mismos principios generales que se pueden establecer con respecto a ingresos y a gastos". (2).

El pensamiento de Dalton es claro y exacto, pues la actividad financiera es una parte de la Administración pública. Los problemas entre los fenómenos financieros y los políticos se expresan con más intensidad en el campo de las relaciones tributarias, cuya tesis se confirma con el pensamiento de Blumenstein cuando declara que "el fundamento del impuesto no es jurídico, sino estatal y político".

### **1-b Teoría tributaria**

La teoría del impuesto, o principios de la imposición, se encuentra desde la Edad Media hasta nuestros días, pues filósofos, economistas, sociólogos y teóricos de la política han expresado un pensamiento sobre ella, debido a que la obligación tributaria o deber de pagar impuestos, así como la potestad de establecerlos, figura formando un vínculo entre el soberano y el súbdito, estableciéndose que hasta el nacimiento del constitucionalismo, se ha tratado de hacer desaparecer la arbitrariedad de la imposición; y, así se dice también que poco a poco se han venido elaborando principios hasta alcanzar una sistematización de normas

(1) Principios Fundamentales de Economía Financiera. Madrid 1936.

(2) Principios de Finanzas Públicas, trad. de Carlos Luzzetti. Buenos Aires, 1948.

jurídico-fiscales que conforman una de las ramas más modernas del derecho que se llama Derecho Tributario, el cual constituye un valioso instrumento de regulación, de normatividad entre el individuo y el Estado para el pago de las exacciones que éste cobra en virtud de su soberanía financiera.

Antes de entrar a tratar un tema es muy conveniente, definir el significado de los términos empleados en el razonamiento o análisis. En efecto.

**Exacciones:** significa prestaciones monetarias de carácter obligatorio que perciben las comunidades de derecho público de los particulares a que se refiere la ley.

Las exacciones pueden ser generales o especiales. Son generales las que se aplican a servicios cuyo costo no se puede calcular para los particulares. Son especiales las que se aplican a financiar determinados servicios y cuyo costo sí es posible calcular para los particulares; en éstas hay una contraprestación directa para el sujeto que las paga; mientras que las generales financian gastos generales del Estado o del municipio. Las generales se denominan impuestos; y las especiales, tasas o contribuciones. Las multas no son exacciones sino penas, expresiones primitivas con que se sancionan infracciones u omisiones para asegurar en lo posible el cumplimiento de la ley tributaria.

Los impuestos constituyen uno de los aspectos más importantes -quizá el que más- de las finanzas públicas, como la problemática más de fondo en la vida socio-económica y política de las naciones, hasta el punto muchas veces de hacer variar su destino y su historia atrasando o precipitando los acontecimientos de ella, debido a que es -el impuesto- grandemente incidente en la economía del Estado y del ciudadano.

Tiene como fundamento, -el impuesto-, la teoría de que el Estado, y las otras personas jurídicas de derecho público, son imprescindibles para la satisfacción de las necesidades colectivas, -espirituales y materiales- de una comunidad; y, que para la satisfacción de ellas, que no pueden someterse al mecanismo del mercado es necesario el aprovisionamiento de recursos mediante el impuesto, como instrumento de política financiera, económica y social.

Dentro de la construcción de la doctrina jurídica-fiscal se han elaborado diferentes teorías del impuesto, se ha expresado una variedad de concepciones coincidentes con las transformaciones que han tenido las ideas sobre el origen, causa, naturaleza y fines del Estado. Las teorías del impuesto evolucionan, durante cien años, iniciándose en el Siglo XVII y alcanzan su desarrollo en el XVIII, existiendo a la fecha las teorías de la equidad, del sacrificio, y del beneficio, como las de más relieve en el

pensamiento de las finanzas públicas, y de las cuales se hace un análisis seguidamente.

Teoría de la equidad: discurrir en el pensamiento hasta encontrar el significado de la equidad es un tema más de moralistas, filósofos, juristas, o humanistas, que de un economista.

Algunos tratadistas de la ciencia hacendaria sostienen que equidad "es el tratamiento que debe darse a personas en circunstancias iguales y a aquellas otras personas que se encuentran en situaciones desiguales".

En cuanto a los dos aspectos de esta teoría, lo primero sí es posible cuando las personas se encuentran en circunstancias iguales, pues sí es posible hacer una evaluación, pero al tratarse de personas en situaciones desiguales se encuentra que en la tesis hay una indefinición en la cual no puede establecerse la verdadera idea de equidad porque no pueden encontrarse valores definidos, es imposible establecer el límite de desigualdad de circunstancias para la distribución de la carga impositiva.

Teoría del sacrificio o (de la capacidad de pago): esta teoría se fundamenta en tres premisas centrales:

- a) La relación entre rentas y satisfactores;
- b) El descenso de la curva de utilidad marginal de la renta; y,
- c) El tipo idéntico de la curva para todos los sujetos.

La teoría del sacrificio puede ser interpretada dentro de una pluralidad de métodos. Se da por supuesto que la curva de utilidad marginal de la renta es decreciente; conforme la renta es creciente la utilidad total aumenta, pero a un ritmo decreciente, o dicho de otro modo, la utilidad marginal de la renta varía inversamente con respecto a la cuantía de esta última. Se asienta que la función de utilidad de la renta de cada sujeto tiene en forma exacta las mismas características.

Esta teoría enuncia tres conceptos de los que la misma llama sacrificio igual, definiéndolos así:

- a) sacrificio absoluto igual;
- b) sacrificio proporcional igual; y,
- c) sacrificio marginal igual (sacrificio total menor o sacrificio total mínimo).

Para que este tipo de análisis sea válido y poder ilustrar los conceptos débese considerar que son admisibles las comparaciones interpersonales de utilidad, además debe aceptarse el supuesto de gastos idénticos, de manera que a todos los contribuyentes pueda aplicarse la misma curva de utilidad

de la renta (marginal y total).

En síntesis, y para una más fácil comprensión de los tres conceptos podemos definirlos de la siguiente manera:

- a) sacrificio absoluto igual: que el sacrificio o el número de unidades de utilidad detráído de cada sujeto del impuesto, deberá ser exactamente el mismo;
- b) sacrificio proporcional igual: establece que debe detráerse de cada sujeto la misma porción de su utilidad total; y,
- c) sacrificio marginal igual (sacrificio total menor o sacrificio total mínimo) no; que el sacrificio total para la comunidad sea el menor, lo cual se logra si el sacrificio marginal más bien que el total es el mismo para cada sujeto; si no lo fuese, entonces el sacrificio sería posible reducirse haciendo la redistribución del impuesto hasta alcanzar este nivel. La conclusión de esta tésis es de que la utilidad con que cuenta cada sujeto posteriormente al establecimiento del impuesto y no la utilidad detráída por éste, deben ser exactamente iguales.

Cabe observar que dentro de sus variadas concepciones o variantes que establece la teoría del sacrificio, puede tener como consecuencia una fórmula o sistemática tributaria distinta. Cuando la utilidad marginal de la renta disminuye a medida que aumenta la renta, la referencia del sacrificio proporcional igual muy a menudo tiene como consecuencia una estructura tributaria progresiva.

Pero esta referencia no se logra con el principio de sacrificio igual. De conformidad con tal criterio, la utilidad marginal de la renta tiene que disminuir más que proporcionalmente cuando aumenta la renta, para acreditar el sistema tributario progresivo; si el ritmo o velocidad de disminución de la utilidad marginal de la renta es más pequeña que la proporcional, se hace de necesidad el establecimiento de un sistema impositivo proporcional. Existiendo la situación de que la utilidad marginal de la renta sea decreciente, la tésis del sacrificio total menor o sacrificio total mínimo conduce a un nivel determinado de progresión que cada contribuyente y en determinados momentos la renta de cada sujeto se reduzca al mismo grado de igualdad. En toda desigualdad post-impuesto, la renta expresaría que los sacrificios marginales no fueron iguales sino desiguales.

Esta teoría del sacrificio no es aceptada con confianza por los economistas.

Teoría del beneficio. Esta teoría compara al Estado con una empresa privada. Sostiene que el Estado presta servicios a la colectividad, tales como de defensa, de educación, de salud, etc., cuyos costos son indivisibles, que

no se pueden evaluar a nivel personal de acuerdo con los beneficios recibidos por cada individuo, de tal manera que según esta teoría aquellos que no reciben ningún beneficio del Estado no deberían pagar ningún impuesto y que los que pagan debieran pagar en proporción a los beneficios recibidos del Estado. Esta teoría fue ampliamente aceptada entre los teóricos de la política del Siglo XVII. La tributación como precio de los servicios prestados parece fundamentarse en la tesis contractual del Estado, pensamiento socio-político tradicional que justifica la existencia y funciones del Estado en un contrato como base de la sociedad organizada, apareciendo la protección como el principal y quizá el único objetivo del contrato, de donde el impuesto era considerado como el precio que habría de pagarse por la protección, o como una cuota de socio por la razón de pertenecer a una sociedad organizada jurídica y políticamente.

La mayor parte de los primeros autores que se apoyaban en la teoría del beneficio argumentaban en términos de protección y concluían en favor de la imposición proporcional; consideraban que la necesidad de protección debía medirse en proporción a la riqueza o renta o, en algunos casos en proporción al gasto. No todos compartían esta conclusión; Rousseau sostenía que los ricos se benefician más de la protección; en cambio Sismondi mantenía la idea de que los ricos tienen que comprar la aquiescencia de los pobres. John Stuart Mill decía que los pobres necesitan más urgentemente protección, omitiendo prácticamente la tesis del beneficio porque llevaría así a la imposición regresiva. Estos pensamientos pueden mantenerse, pero no se puede comprobar la verdad o eficacia de ninguno de ellos. Al menos, el fundamento de esta teoría, de que el beneficio que recibe el ciudadano debe ser la base para la distribución del gasto público, mediante el impuesto, se presenta débil y con poca validez, pues el Estado no presta solamente servicios, porque además realiza el bien colectivo consistente en establecer todas las condiciones económicas, sociales, culturales, morales y políticas que son necesarias para que el hombre pueda alcanzar con toda plenitud su destino y desarrollo material y espiritual como persona humana.

Wickell da su aportación a esta discusión, insistiendo sobre la naturaleza política del problema; otorga más importancia a la teoría del beneficio que a la de la capacidad de pago, no solamente porque se adecúa más al análisis económico, sino porque conforma un índice de la moderna sociedad democrática, por cuanto esta sociedad se fundamenta en la libertad del individuo, y sería injusto obligar al ciudadano a contribuir al financiamiento de servicios públicos que no desea o no necesita.

## CAPITULO II

### 2. LA ACTUAL ESTRUCTURA TRIBUTARIA DE GUATEMALA

#### 2—a Características generales

El cuadro No.1 muestra la estructura tributaria de Guatemala, los ingresos corrientes del Gobierno Central en lo que se refieren a impuestos directos e indirectos, habiéndose tomado sólo estas dos clases de ingresos fiscales por ser los que conforman propia y estrictamente nuestra estructura tributaria, circunstancia por la cual, es importante antes de entrar a analizar las características, hacer algunas consideraciones sobre la terminología impositiva precitada, pues no es demás definir o aclarar antes de cualquier exposición de temas fiscales, la acepción de la terminología empleada. En el desarrollo conceptual de las características del sistema tributario de Guatemala, la referencia central tiene que ser primeramente a los impuestos directos e indirectos definiéndolos en su naturaleza. Para esta definición debe elegirse un criterio general, no obstante la criticada división que se hace de impuestos directos e indirectos. Sin embargo, cabe reconocer que es universalmente reconocida dentro de la teoría tributaria dicha división de los impuestos de acuerdo con el momento de gravar la capacidad de pago, pues está generalmente aceptado que la capacidad de pago es la fuente natural del impuesto y que se concreta o expresa en alguna forma de la renta o la riqueza de los sujetos, considerando también que la más importante capacidad de pago se origina de la renta, en tanto que el patrimonio o la riqueza se considera sólo como una fuente de tributación subsidiaria. Únicamente me referiré a la primera. La dinámica económica de generación y distribución de las rentas hace posible distinguir con claridad el instante de ingreso de la renta en la economía individual, del momento de gasto de dicho ingreso por la economía de que se trate. En tal virtud, se conocen como impuestos directos los que pretenden gravar la capacidad de pago, es decir, la renta en el momento de su ingreso en la economía del sujeto, mientras que son impuestos indirectos los que gravan dicha capacidad de pago cuando la renta ingresada se manifiesta saliendo (gastándose) por el sujeto pasivo del impuesto.

CUADRO No. 1  
LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA DE GUATEMALA.  
ESTRUCTURA FISCAL EN 1968

TIPO DE IMPUESTOS	Ingresos en miles de Q.	Porcentaje del total
<b>I</b>		
<b>DIRECTOS (1+2)</b>	<b>25,441.6</b>	<b>100.0 o/o</b>
<b>1. AL INGRESO</b>	<b>18,409.3</b>	<b>14.4</b>
a) Sobre la Renta	16,008.2	12.5
b) multas e intereses Penales	199.1	0.2
c) Descuento de montepío	2,202.0	1.7
<b>2. AL CAPITAL (i + ii) (X)</b>	<b>7,032.3</b>	<b>6.6</b>
i) Sobre la Propiedad Inmueble	5,280.0	4.1
a) 3 o/o y 6 o/o s/ prop. 20,000 Dto 1153	5,271.2	4.1
b) Tierras ociosas, INTA Dtos. 559 y 1551	8.8	
ii) Sobre transferencias de capital (O)	1,752.3	1.4
a) s/ Herencias, leg. y don. Dto. 431	392.0	0.3
b) Alcabala s/compra-venta de Inmueb.	595.5	0.5
c) multas e impuestos s/personas (2)	555.4	0.5
d) Otros (1)	209.4	0.2
<b>3. IMPUESTO AL INGRESO Y/O AL GASTO</b>	<b>4,798.7</b>	<b>3.7</b>
s/ Exportacion (3)	4,798.7	3.7
<b>II INDIRECTOS</b>	<b>97,722.7</b>	<b>76.4</b>
a. s/ Importación, recargos y multas		
Rentas consignadas	29,852.7	23.3
<b>2. Internos s/ consumo</b>	<b>67,870.0</b>	<b>53.0</b>
a) alcoholes y Bebidas alcohólicas y fermentadas (4)	14,645.4	11.4
b) Tabacos	5,285.5	4.1
c) Papel sellado, timbres y multas	30,866.4	24.1
d) negocios y otros (5)	7,231.2	5.7
e) gasolina y otros derivados del Petroleo	9,803.1	7.7
f) Multas e Intereses penales diversos	38.4	
1) Impuestos sobre rifas y loterías y 10 o/o s/ premios, traspaso de acciones.		
2) Impuestos sobre patentes de agentes viajeros, pasaportes, turismo, licencias a conductores de vehiculos, buhoneros inscripción militar y otros similares.		
3) Reembarques.		
4) Solamente impuestos indirectos.		
5) Patentes diversas, matriculas de sanidad y otros impuestos sobre ciertas actividades como pesca, cacería, etc.; s/sal, aguas gasiosas.		
<b>FUENTE:</b>	Estudio del "Programa Conjunto de Tributación OEA/BID-Doc. 336 2-5-6847 de Guatemala."	

Según análisis del Cuadro No. 1, la estructura tributaria de Guatemala presenta las características siguientes:

- 1) Los ingresos tributarios se han orientado por el sistema de los impuestos indirectos: los derechos de importación y los impuestos internos al consumo forman la mayor proporción de los ingresos fiscales, pero prácticamente por el fenómeno de la traslación tributaria, los derechos de importación gravan el consumo. Esta desventajosa característica no es solamente propia de Guatemala sino de todos los países en desarrollo. Digo desventajosa característica porque los impuestos indirectos son impuestos a la producción e impuestos al consumo; en los primeros el impuesto se determina y recauda en el momento de la fabricación del bien o prestación del servicio, y los segundos en el instante en que terminando el proceso de producción, el bien o servicio es dado al consumidor o usuario, o a los que median en la distribución.

Por estas razones es que la política tributaria moderna trata de suprimir los impuestos indirectos lo más que sea posible en los sistemas fiscales, pues con ellos, se hace más injusta la distribución del ingreso, ya que además de afectar con mayor incidencia a los sectores de ingresos bajos; reduciendo la capacidad de consumo y por ende la demanda efectiva de proyecciones negativas en cualquier economía conforme al pensamiento del eminente economista inglés Lord John Maynard Keynes.

Es lógico que en los impuestos a la producción el pagador o sujeto pasivo del impuesto (el productor) lo es solamente iure (de derecho), y que de facto (de hecho) el verdadero destinatario es el consumidor con lo que la repercusión del impuesto hacia adelante es un acto que la ley permite o dicho de otro modo, que la traslación del impuesto se efectúa conforme a las diferentes condiciones del mercado, afectando el nivel de dos magnitudes principales que integran la estabilización de la economía como lo son el ingreso real consumido (volumen de producción por habitante), y el ingreso real producido (volumen de producción por habitante). Esta característica del sistema tributario guatemalteco también se encuentra en pugna con lo que en el campo de las finanzas públicas expresa la economía keynesiana en el sentido de que la imposición ya no debe considerarse solamente como un medio de procurar dinero para el financiamiento del gasto público sino también como un medio poderoso en el sistema gubernamental para asegurar la estabilidad económica y monetaria general. Esta nueva concepción de "finanzas funcionales" significa que los ingresos que deben obtenerse de los impuestos ha de considerarse regida por las condiciones totales o integradas y solamente por las necesidades financieras del Estado.

2) La estructura tributaria no garantiza el financiamiento de ningún plan de desarrollo económico; esta característica puede analizarse desde dos puntos de vista:

- a) el rendimiento económico de los impuestos; y,
- b) el objeto o bases tributarias de los gravámenes impositivos están afectados en mayor proporción por impuestos indirectos, lo que no permite orientar o canalizar la inversión en actividades que aumenten la productividad y la producción del país.

En relación al punto de vista 1) se observan dos deficiencias, pues para el desarrollo económico que "es plantear de nuevo el problema de una economía que tenga valor en sí misma y de una economía humana que valga para todo el hombre y para todos los hombres, siendo en el primer caso su finalidad de orden cuantitativo; y, en el segundo de orden humano" (1) -debe elevarse el nivel de la inversión pública para lo cual es necesario que los ingresos provenientes de los impuestos alcancen a dar el financiamiento requerido para tales fines, de donde el sistema tributario por tal razón es la piedra angular en el financiamiento del desarrollo, pero el sistema tributario guatemalteco no puede cumplir con tal meta, debido a que su rendimiento no hace posible crear el ahorro público suficiente para el nivel de inversión necesario; y, no absorbe de la economía privada, por los medios más eficaces y equitativos, los ingresos que se necesitan para provisión financiera de servicios públicos necesarios y convenientes para la comunidad - digo ésto sin que ello signifique que un sistema tributario debe garantizar más ingresos al Estado que redistribuir la riqueza y el ingreso; no; ésto no debe descuidarse ni un momento, su orden de valoración no es de prioridades sino constituye una problemática económica-financiera de sincronización y metodología, sin dejar de pensar también que sólo la tributación con el gasto público no es el medio total para redistribuir el ingreso, sino que hay otros instrumentos además para tal objeto. En relación al punto de vista 2) de la deficiencia del sistema tributario de Guatemala, para su desarrollo económico, procede decir que se origina del hecho de que prevaleciendo los impuestos indirectos en gran proporción sobre los directos, la tributación presiona más o casi sólo sobre el consumo y entonces no ejerce presión para canalizar y estimular el pensamiento empresarial debido a la demanda deficiente para que genere primeramente el ahorro y como consecuencia la inversión en una forma adecuada que promueva el desarrollo económico. Por esta razón es importante señalar que en todos los países en desarrollo, y aún desarrollados, en su política tributaria tratan de abolir lo mas posible los

-----  
(1) Louis-Joseph Lebret, *Dinámica concreta del Desarrollo*. Barcelona Editorial Herder. 1966, P. 45

impuestos indirectos y establecen la carga tributaria en forma directa, especialmente sobre la renta, con alta evaluación sí, de la vida institucional y estructural de cada país, considerada ésta en su perspectiva histórica y en su evolución presente, aunando la buena técnica fiscal y una administración financiera inteligente.

- 3) El sistema impositivo presenta una rigidez de carácter estructural u orgánico, no es flexible para los cambios económicos: el sistema tributario de Guatemala no es flexible, pues a un crecimiento del ingreso nacional no corresponde un correlativo crecimiento de los ingresos tributarios.

Para comprobar, o más bien dicho, para medir este fenómeno se formulan índices de crecimiento anual de los ingresos tributarios y del producto nacional bruto para determinar el grado de flexibilidad orgánica de los ingresos tributarios mediante la fórmula siguiente:

$$F = \frac{\text{índice ingresos tributarios}}{\text{índice producto nacional bruto}}$$

que es la que se empleó para el cálculo de la columna 5 del cuadro No. 2.

Esta fórmula que se llama coeficiente de flexibilidad tributaria, o sea el cociente entre el aumento del monto de impuestos causados por un incremento del ingreso nacional, pero para que esta medición resulte exacta o pura deben hacerse varias eliminaciones o deducciones a la recaudación total de los impuestos tales como la creación de nuevos impuestos, aumento o disminución de las tasas o tarifas, exenciones, subsidios, sacrificios fiscales de fomento, etc.; asimismo en la medición de la relación causal entre las variaciones en el ingreso nacional y sus efectos sobre el total de la tributación debe eliminarse o deducirse aquella proporción del incremento de los ingresos tributarios provocado por razones ajenas a las variaciones del ingreso. Es importante señalar también que para el cálculo de la flexibilidad tributaria debe tomarse en cuenta los cambios en la población económicamente activa aunque tal variación ocupacional puede dejarse por sentado que no es incidente en la flexibilidad, debido a que influye tanto en el alza impositiva como en el del ingreso nacional. Volviendo a la referencia del coeficiente de flexibilidad, es importante hacer observar que tal medida indica si un aumento del producto nacional bruto nos revela que dicho aumento genera un crecimiento proporcional igual o mayor en los ingresos tributarios que en cuyo caso sería mayor que la unidad, que tiene flexibilidad orgánica; si por el contrario el cociente es menor que la unidad indica que existe rigidez por que la expresión

matemática señala que los ingresos tributarios no aumentan en la misma proporción que el producto nacional bruto.

Examinando la columna 5 del Cuadro No. 2 (elaborado por el período considerado como el más adecuado para ilustrar el fenómeno) se establece que no existe flexibilidad orgánica puesto que la columna 5 muestra cifras que giran alrededor de la unidad. Obsérvese que las cifras de los años 1961/3 son menores que la unidad.

Tales relaciones matemáticas exhiben que el crecimiento del producto nacional bruto no va acompañado de un aumento correlativo de la recaudación de ingresos tributarios. La elasticidad estaría a perfección dada por la unidad donde una variación relativa del producto nacional bruto engendrara una variación equivalente del ingreso tributario.

Siempre que el índice de elasticidad es mayor que la unidad, una variación del producto nacional tiene como efecto una variación más que proporcional del ingreso tributario; y, cuando el índice de elasticidad es menor que la unidad una variación del producto nacional engendra un aumento menor que proporcional del ingreso tributario.

Se nota en la serie histórica analizada que si algunos años presentan guarismos mayores que la unidad, es decir, variaciones más que proporcionales de los ingresos impositivos en relación al producto nacional bruto, se debe a la acción tomada por el Estado, que estableció nuevos impuestos o modificó las tasas tributarias existentes.

- 4) Los impuestos indirectos constituyen el financiamiento de la mayor parte del gasto público, y esto conforme a la teoría clásica, aún vigente, puede decirse que el impuesto sobre el consumo altera el sistema de precios relativos, lo que no sucede mucho con los impuestos directos, y la obtención de una misma cantidad de ingresos por cualesquiera de los dos métodos, provoca en el caso de los impuestos indirectos una pérdida de bienestar para el consumidor, determinada por una alteración perjudicial en la distribución de los recursos. Por otra parte cabe señalar también, es la mala distribución de la carga fiscal que originan los impuestos indirectos, deficiencia que se localiza en la regresividad procedente —sin excluir otras razones— la que crea diferente propensión al consumo según el nivel de renta. Este criterio resiste muy bien la prueba con la discutida imposición sobre los alimentos y otros artículos de primera necesidad lo que da origen a la defensa de su exención tributaria, en algunas políticas impositivas, y a las medidas de corrección para conseguir mayor progresividad con el gravamen discriminado de los artículos de lujo. Según el cuadro No. 1, los impuestos indirectos representan el

CUADRO No.2

ANALISIS DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS CON RELACION AL PRODUCTO NACIONAL BRUTO

(EN MILES DE QUETZALES. AÑO BASE: 59/60)

año	1 Ingresos Tributarios	2 Indice Anual	3 Producto Nacional Bruto	4 Indice Anual	5 (2 : 4)
1959/60	71.483	100.00	1.027.194	100.00	1.00
1960/61	70.518.	98.65	1.053.948	102.60	0.96
1961/62	69.376.	97.05	1.085.453	105.67	0.92
1963	80.479.	112.58	1.248.600	121.55	0.93
1964	90.787.	127.00	1.276.994	124.32	1.02
1965	106.885.	149.52	1.316.010	128.12	1.17
1966	107.262.	150.05	1.379.956	134.34	1.12
1967	109.826	153.64	1.488.608	144.92	1.06
1968	122.526	171.40	1.571.163	152.96	1.12

Fuente: Banco de Guatemala  
Dirección General de Estadística

76 o/o en la estructura tributaria de Guatemala, los directos un 19,9 o/o, y otros ingresos el 4,1 o/o, lo que demuestra que la presión tributaria está más en los impuestos indirectos que en los directos con las negatividades relatadas anteriormente.

## **2-b Impuestos internos sobre el consumo**

Los impuestos internos más importantes sobre el consumo son el de papel sellado y timbres y de alcoholes, bebidas alcohólicas y fermentadas, con los porcentajes aproximados del 24 o/o y 11 o/o de los ingresos fiscales totales, siendo los demás así:

Gasolina y otros derivados del petróleo .....	7.7 o/o
negocios y otros .....	5.7 o/o
tabacos .....	4.1 o/o

## **2-c Impuestos directos.**

Los impuestos directos representan el 19.9 o/o que versan sobre el ingreso, el capital y transferencias de capital siendo del 14.4 o/o, 6.5 o/o y 1.4 o/o respectivamente, del total de los ingresos producidos por los impuestos.

## **2-d Derechos de importación**

## **2-e Derechos de exportación**

Estas dos clases de impuestos conforman el sistema tributario del comercio exterior; los primeros representan del total de los ingresos fiscales el 23 o/o y los segundos el 4 o/o. Algunos impuestos de esta clase son de carácter proteccionista y otros con fines fiscales como complemento de los impuestos internos.

## **2-f Otros ingresos públicos**

Los ingresos correspondientes a esta categoría son los no tributarios por concepto de rentas patrimoniales y productos comerciales, servicios públicos, utilidades de empresas públicas, venta de bienes nacionales, venta de valores del estado, ingresos virtuales, transferencias del exterior y colocación de la deuda pública, los cuales no se entran a considerar en detalle, por no ser su naturaleza propiamente tributaria, que no son establecidos dentro del concepto estricto de la soberanía fiscal, o sea dentro de la facultad del Estado de determinar libre y soberanamente el sujeto de la imposición, el tipo de gravámen, etc., etc.

## **2-g Administración tributaria**

Los sistemas de control de recaudación son deficientes, circunstancia por la cual, en momentos de crisis presupuestal, al único expediente a que se recurre es el aumento de impuestos o de sus tasas mediante leyes inadecuadas y discordantes de la realidad nacional, así como carentes de

toda técnica innovadora, sin tomar en cuenta que el bajo rendimiento de los ingresos se debe a la deficiencia de la administración de los impuestos. La eficacia de un sistema tributario no es sencillamente un problema de legislación impositiva, sino de la deficiencia administrativa del tributo. La estructura administrativa del sistema tributario guatemalteco adolece de una multiplicidad y repetición en los procedimientos de recaudación, las leyes y reglamento impositivos constituyen escapes de tributación, una evasión por motivo de que no establecen control, las oficinas recaudadoras no tienen facultad discrecional de investigación tributaria en forma técnica, la recaudación está centralizada en vez de una descentralización geográfica, los procedimientos de ejecución también están centralizados cuando para agilizar el cobro, cada unidad administrativa encargada de recaudación fiscal debiera tener su departamento de ejecución, mediante normas aplicables a toda clase de relaciones jurídicas que se originen por los tributos exigidos por el Estado u otros entes públicos.

## **2-h Política y legislación tributarias**

La política y legislación tributaria de Guatemala no se han inspirado en las funciones que debe tener el impuesto tales como la de redistribuir la renta nacional y la de contribuir a la estabilización económica, sino ha privado la idea de aumentar los recursos del Estado, sin tener como objetivo dentro del marco de las instituciones políticas y sociales del país, el impulso del desarrollo económico. La sistemática impositiva y el conjunto de leyes no racionalizan el efecto de la carga tributaria, revistiendo universalidad sin diferencias de la estructura agraria, comercial e industrial, para que el proceso de desarrollo de la economía sea en el orden de prioridades que se necesita; no se toma en cuenta el efecto que se podía dar al impuesto sobre la dirección y eficiencia de las inversiones de capital y de los esfuerzos individuales. Un exámen crítico exhaustivo de la política tributaria guatemalteca podría revelar grandes deficiencias, además de las señaladas anteriormente.

## CAPITULO III

### 3. LA ACTUAL ESTRUCTURA TRIBUTARIA GUATEMALTECA EN EL DESARROLLO ECONOMICO DEL PAIS

#### 3-a Tributación per cápita y presión tributaria

La tributación per cápita es baja por motivo de la deficiencia del sistema impositivo, expresada en grandes evaciones por el empirismo de que adolece la estructura tributaria, y el bajo nivel de ingreso per cápita que coloca a la mayoría de la población por debajo del nivel de afectación que establecen las tasas impositivas, pues como tantas veces se ha dicho, sólomente un elevado nivel de renta per cápita hace posible que una economía pueda destinar una estimada proporción de recursos a la producción de servicios por parte del Estado, y la capacidad tributaria crece más que proporcionalmente con un aumento de la renta, circunstancia por la cual, la parte de la renta nacional de conjunto que absorbe el Estado, es mucho menor de lo que debiera ser, resultando en tal virtud, una presión tributaria que no está conforme a la realidad, el cálculo estadístico no expresa exactitud por la irrealidad del coeficiente de población que tributa.

#### 3-b Traslación del impuesto

Para explicar este fenómeno debe recurrirse a tres conceptos de carácter doctrinario, primero un impuesto según la teoría tributaria, grava a una persona; en segundo lugar esta persona puede ser que transfiera al impuesto a una segunda persona; y, posteriormente esta puede soportar o transferir la carga impositiva a otra, que es quien la asume en última instancia. Esta dinámica o proceso de la transferencia se denomina la traslación del impuesto, y el acto o hecho de la última instancia en que el contribuyente asume el impuesto se conoce con el nombre de incidencia del impuesto.

La incidencia del impuesto, como se observa, es la consecuencia última de la imposición, y puede decirse, que ésta es uno de los hechos más

complicados de la ciencia económica, y lamentablemente un aspecto de tanta trascendencia casi siempre se ha omitido de consideración en nuestro medio cuando se elabora la política tributaria.

Dícese que este tema es de suma trascendencia toda vez que el impuesto es modificador de los precios y por ende del standard de vida de una sociedad. Otro hecho importante que siempre se ha omitido en nuestra legislación es el "impacto del impuesto", el cual es resultado o consecuencia inmediata del establecimiento de un impuesto sobre la persona que lo paga en primera instancia; otros tratadistas le llaman "incidencia original" o "incidencia primaria" de un impuesto. Como se dijo anteriormente, solo hay una clase de incidencia. De acuerdo con este análisis que se ha hecho, entonces se tienen tres conceptos distintos: el impacto, la traslación y la incidencia del impuesto, que corresponden en orden a la imposición, la transferencia y la fijación final del impuesto. En conclusión, el impacto es el fenómeno inicial, la traslación es el proceso intermedio entre el impacto y la incidencia, y esta es el resultado. En política tributaria debe estudiarse con mucho detenimiento la traslación, porque precisamente es en este proceso tributario donde el contribuyente evade la carga del impuesto.

En contraste con la traslación del impuesto, está la capitalización o amortización del impuesto. La fase o característica de este fenómeno está en el hecho de que, en ciertas circunstancias, el comprador de un objeto gravable, reduciendo el precio de compra, deduce todos los impuestos que puede requerírsele después. Un ejemplo típico y conocido es éste: el rendimiento ordinario sobre las inversiones en valores es del 5 o/o y se establece un impuesto del 1 o/o sobre una determinada clase de bonos por una cantidad igual al valor capitalizado del impuesto. En esta forma, el nuevo comprador de los títulos evade el impuesto que está obligado a pagar al Estado, al pagar los bonos con una cantidad menor. Algunos economistas sustentan la tesis de que la capitalización es una especie de traslación, porque el comprador evade el impuesto trasladándolo hacia atrás, al vendedor, y otros economistas, en cambio, versados en cuestiones hacendarias, sostienen que sí debe hacerse una distinción entre la traslación y la capitalización, pues la traslación comprende un proceso que se aplica a un sólo impuesto; y, la capitalización significa un proceso de aplicación a una serie de impuestos y se efectúa antes de que cualesquiera de ellos sea pagado, exceptuando el primero. Tal como se explica, la traslación del impuesto es la forma en que incide adversamente al desarrollo económico del país, pues el impuesto se va desplazando de capa en capa a través de la estructura de la actividad económica hasta llegar al consumidor; el impuesto no crea presión sobre determinada actividad, que oriente o estimule la inversión en alguna rama industrial, y en cambio se hace más bajo, el nivel de consumo con más gravedad por el grado de desigualdad existente en la distribución del ingreso nacional y el ingreso per cápita muy bajo de la

población.

Pero el efecto negativo de la traslación del impuesto no se queda hasta allí, pues como en nuestro país no existen sólomente empresas nacionales sino también extranjeras, y muy importantes, al efectuarse la traslación tributaria, el drenaje de divisas vía dividendos o distribución de beneficios de estas, produce efectos en nuestra balanza de pagos, por una parte, y por otra, como se decía anteriormente, al no crear presión el impuesto sobre determinada rama industrial, se afecta también la ocupación en aquella producción que podría ser más ventajosa desarrollarla en el país por diferentes motivos para neutralizar el ahorro que existe en pocas manos; el impuesto así traslativo no cumple con favorecer las condiciones del consumo ni impulsa el nivel de inversión de los particulares; hace imposible la equidad o justicia tributaria porque no se exige más tributo a quien más tiene, ni crea incentivos para fomentar el ahorro y la inversión de capital para facilitar la expansión industrial o desarrollo.

### **3-c Efectos sobre el consumo y la inversión**

Los impuestos sobre el consumo o sean los indirectos a más de los señalados anteriormente, al estar incluidos en los precios de los productos, ocasionan a la vez que una disminución del ingreso real, una distorsión de precios y adoptan las características de regresividad, por cuanto porcentualmente representan mayor carga a las rentas más bajas que a los ingresos de mayores niveles, reduciendo la capacidad de compra y por ende, reducción del mercado al bajar el nivel de la demanda efectiva, con incidencia negativa para el desarrollo económico de la nación.

Por lo que se refiere a la inversión, se sabe que el impuesto indirecto afecta en primer término al ahorro del sector privado y cuando este no es suficiente, al ingreso que se destina al consumo; y, reducido el ahorro se reduce igualmente la inversión. Se reduce la inversión necesariamente por la disminución de la capacidad de compra o de consumo referida antes, debido a que disminuyen las ventas dando menos ingresos totales y de consiguiente menores beneficios o rentabilidad más baja a las empresas. Otro efecto importante de esta clase de impuestos, —los indirectos—, en el desarrollo económico de Guatemala, es en lo que se refiere a los salarios y al trabajo, pues toda vez que los impuestos al consumo reducen el ingreso familiar en términos reales, los asalariados sufren también un efecto profundamente negativo en su consumo, circunstancia ésta que contribuye a que en Guatemala, muy a menudo, el sector de trabajadores plantee demanda de aumento de salarios para afrontar el alza de precios. Es verdaderamente imposible concretar en forma general e integral las incidencias de los impuestos indirectos para los diversos niveles de rentas, concluyéndose sí, en que el impuesto indirecto es totalmente regresivo, injusto e inadecuado para nuestro país. Sabido es que la forma como se

distribuye el ingreso es uno de los factores institucionales que inciden en la propensión a consumir; las naciones poco desarrolladas, salvo los que dependen de países industriales sufren menos cambios cíclicos, y por tal causa conceden más atención al desarrollo que a su estabilidad económica, de la cual depende el progreso mismo, de ahí que debe tomarse muy en cuenta si una redistribución del ingreso por medio del impuesto crea efecto sobre los gastos totales de consumo, debe ser una variable de mucha importancia en el análisis del ingreso y la política tributaria, toda vez que el consumo es función mayor en la dinámica económica —que forma la mayor área del mercado— aspecto que es omitido en nuestro sistema tributario, negativo para el desarrollo.

### **3-d Efectos sobre la distribución de las rentas del capital, del ahorro y de la actividad**

Conforme a la estructura tributaria guatemalteca el impuesto en su función afecta en forma negativa la distribución del ingreso porque la hace más injusta puesto que el ingreso per cápita de los sectores de ingreso más bajo es el que se ve más afectado por el impuesto sobre el consumo; el impuesto indirecto no se basa al fijar su objeto en la distribución de las rentas por categorías (trabajo, tierra y capital) lo cual ni más ni menos conforma —dicho de paso— la teoría de la formación de los precios de los factores de la producción, que es la orientación que debe seguir la moderna teoría de la distribución de la renta dentro de un estricto concepto de justicia, pero el sistema tributario guatemalteco intercepta al no establecer los gravámenes de conformidad con la redistribución de las rentas por categorías para impulsar el desarrollo del país.

En cuanto a los efectos del sistema tributario nacional sobre el capital, se advierte que por el bajo nivel de ingreso per cápita agravado por el mayor gravámen o la mayor presión de los impuestos sobre la mayoría de los sectores más pobres, la demanda efectiva no se incrementa y entonces se desestimula la aplicación del capital a la producción (inversión real), teniendo como efecto que en tales circunstancias no se incrementa el producto nacional bruto, sino se mantiene estacionario, entre otras razones porque la demanda de capital es deficiente por que las oportunidades de inversión son insuficientes; y, —muy importante— la inversión internacional privada se concentra en las actividades de exportación y no en la producción para el mercado interno, porque como ya se dijo la demanda de consumo interno es baja por los bajos niveles de ingreso debido a la deficiencia estructural de la economía aumentada con la carga tributaria.

La actual estructura tributaria no canaliza el ahorro hacia la inversión, ni introduce la sobriedad, no desarrolla el ahorro para que al ser invertido cumpliera con los fines del desarrollo; importante señalar también que el impuesto no evita la fuga del ahorro al exterior. Otro efecto negativo de

nuestro sistema tributario para el desarrollo de nuestro país es su incidencia en todo el proceso de la actividad económica, pues no grava el proceso de producción y comercialización de los productos en forma racional, lo que produce el encarecimiento de los mismos.

### 3-e Incentivos

El desarrollo económico es el problema más agudo del mundo presente, ya que los países en desarrollo comprende las desigualdades del hombre en los órdenes económicos, sociales, culturales, morales y políticos, y por tal causa es que los países latinoamericanos han emitido leyes generales de fomento o leyes de fomento industrial, las cuales contienen un trato tributario preferencial a la producción manufacturera principalmente, y a otras actividades que se desean incentivar. Guatemala ha seguido este pensamiento para ver si logra su desarrollo económico, pero no ha logrado su objetivo, primero se emitió el Decreto 459 y después el 1317, ambos del Congreso de la República, y actualmente como país miembro del Tratado General de Integración Económica Centro Americana, ha principiado a aplicar el Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales uniforme con vista a la integración económica y el desarrollo conjunto y coordinado del área, incorporando todas las ideas modernas sobre los incentivos tributarios típicos que se pueden otorgar a ellas.

Digo que nuestro país no ha logrado en este campo su objetivo, porque el sacrificio fiscal parece que no ha dado el resultado deseado.

La deficiencia de la legislación, es la que ha culpado, pues sí debe favorecerse la actividad industrial con incentivos fiscales, pero en nuestras leyes de fomento no se han definido las empresas que pueden acogerse a sus beneficios, no se han calificado las actividades industriales según el grado de prioridad que debe asignárseles en la promoción del desarrollo; no establecen las leyes tampoco un procedimiento estricto para acogerse a los beneficios, ni se efectúa un control por parte de la autoridad competente acerca del incumplimiento de las disposiciones legales.

Por todos los motivos expresados es que los incentivos fiscales o exoneraciones tributarias no han contribuido al desarrollo económico del país, no han producido bienes de consumo en condiciones favorables y necesarios a ese desarrollo que no se produzcan o se produzcan aquí en cantidades insuficientes, ni han proporcionado alto valor agregado nacional, ni han contribuido a aliviar en forma significativa las tensiones de la balanza de pagos sustituyendo importaciones o promoviendo un mayor volumen de exportaciones.

### **3-f Recursos**

Dentro de la estructura tributaria actual por su misma característica, el sistema impositivo carece de la elasticidad necesaria para procurar recursos al desarrollo económico, existiendo en primer lugar como obstáculo a ello las dificultades derivadas de la deficiente administración financiera; y, por otra parte, por lo que a los impuestos directos se refiere, la resistencia que en algunos casos y debido a su influencia política, pueden presentar a todo intento de aumento del gravámen los destinatarios del mismo. En los impuestos indirectos la realidad es de que estando la mayoría de las rentas per cápita estrictamente al nivel de subsistencia, o por abajo de él, no es fácil elevar aún la presión tributaria. Todas estas circunstancias concurrentes hacen arribar a la conclusión de que los impuestos conforme a nuestra estructura tributaria actual no constituyen recursos para el desarrollo económico-social del país.

### **3-g Ahorro y capitalización**

El sistema tributario nacional no estimula o incentiva el crecimiento de la inversión interna, pues no promueve un aumento del ahorro y la importación de capitales extranjeros en concordancia con condiciones económicas más propicias a la inversión interna. Ni a corto ni a largo plazo la estructura tributaria crea un aumento de la relación producto a capital que para el conjunto de la economía resulta del promedio ponderado de esa relación en cada sector productivo. La estructura tributaria actual no es instrumento eficaz para influir negativamente sobre ciertos consumos y positivamente sobre las propensiones a ahorrar de las personas y empresas, y sobre los incentivos a invertir a fin de lograr una adecuada capitalización para el proceso del desarrollo económico del país.

## CAPITULO IV

### 4. CAPACIDAD TRIBUTARIA REAL Y POTENCIAL DEL PAIS

#### 4-a Límites máximos de la capacidad tributaria

Las necesidades del crecimiento económico inducen a los gobiernos de los países en desarrollo a distraer del consumo del sector privado gran proporción de recursos para acrecentar el capital general social (C GS) o sea para invertirlo en la infraestructura económica y social (carreteras, ferrocarriles, hidroeléctricas, muelles, aeropuertos, hospitales, escuelas, etc.), de necesidad para promover el desarrollo, realización de políticas tributaria y económica demasiado difícil como en nuestro país en donde el ingreso per cápita es muy bajo y muy elevada la propensión media al consumo.

Es por demás sabido que los impuestos tienen su razón fundamental en la necesidad del gobierno de allegar fondos para cumplir sus "funciones de Estado". En los países en desarrollo, —los de América Latina—, la problemática de la imposición debe resolverse evaluando el efecto de políticas tributarias determinadas y de todo el sistema impositivo sobre la dirección y eficiencia de la inversión y del esfuerzo individual de los ciudadanos tomando en cuenta tres aspectos: ingreso fiscal (flujo de recursos hacia el gobierno); incentivos (para el sector privado); y equidad (en la distribución de la "carga" tributaria así como de los beneficios originarios del gasto público). Tales aspectos tridimensionales se entrelazan, y podrían resolver el problema pero cabe considerar que no constituye la fórmula óptima, por lo que conviene recurrir a un enfoque teleológico y pragmático, pensando además que debido a nuestro anacrónico y extremadamente empírico sistema tributario tiene un rendimiento fiscal real inferior al potencial, por lo que la principal orientación ha de ser una reforma, pero dando importancia substancial a los límites máximos de la capacidad tributaria. Sabido es que parte del ingreso nacional que constituye exceso del necesario para el nivel de subsistencia de la comunidad podría canalizarse hacia el erario, pero tal nivel impositivo ha

tenido concepción en las economías centralmente planificadas, en las que el Estado asume funciones de empresario y obliga a sus ciudadanos a un ahorro estricto con el objetivo de apresurar la capitalización, siendo importante observar que en el orden práctico, incluyendo los sistemas económicos de planificación central no ha sido permanente un control de los recursos de esta dimensión, aunque los intentos no han dejado de existir para alcanzar tal nivel o grado de ingreso fiscal. Así en China continental, el Estado llegó a recaudar para la "economía de dominio estatal" hasta el 33.2 del ingreso "neto material" distribuyendo el 64.0 o/o del ingreso que correspondía a la "economía conjunto público-privada" y "economía cooperativa (colectiva)" y destinó el 2.8 o/o para la "economía individual".

(1)

Podría decirse que el límite máximo de la capacidad tributaria está a un nivel más allá del cual la imposición tendería a reducir la tasa potencial de crecimiento económico, no obstante que debe hacerse la distinción entre tal límite máximo y el límite político el cual puede ser más bajo o más alto. En los sistemas económicos de libre empresa y en los de centralización planificada es posible que el límite político sea más alto que el económico. En los primeros, en casos especiales —situaciones económico-políticas y sociales de emergencia—, después de una regresión económica, puede ser que el gobierno se vea en la necesidad de elevar las tasas de los impuestos por encima del límite económico. El mismo fenómeno puede producirse cuando un gobierno se preocupa por la redistribución del ingreso nacional por medio del mecanismo fiscal dentro de un punto que hace estacionario el crecimiento rentístico, y en los sistemas de centralización planificada puede suceder que después de una regresión económica y el gobierno se vea forzado a disminuir su control de los recursos, y en tal caso el límite político puede exceder al límite económico. Muy a menudo sucede que el límite político superior de la tributación resulte muy por debajo del límite económico máximo. Es importante señalar aquí y principalmente para los dirigentes de naciones que para fijar los niveles tributarios debe tenerse mucha ponderación de juicio, bastantes conocimientos técnico-científicos sobre la materia y evaluación del futuro, pues los impuestos excediendo de cierto nivel se puede crear una oposición política tan grande hasta creerse que la reforma tributaria es imposible, como lo exhibe la historia fiscal de Guatemala con pasajes de medidas gubernamentales nada acertadas sino totalmente equivocadas, cuando sin estudios previos en forma empírica se ha intentado aumentar los gravámenes.

Dentro de la política tributaria debe considerarse la relación de los factores políticos con el régimen institucional de un país, es decir, en la

---

(1) Oficina Estadística del Estado, Ten Great Years, Pekin. 1960, pág. 42.

dirección de la política tributaria deberá tomarse en cuenta el elemento limitante formado por el medio político e institucional de la sociedad de que se trate, limitación que debe tener la más alta evaluación al estudiarse la capacidad fiscal desde el punto de vista de la teoría económica.

#### **4-b Determinantes de la capacidad impositiva**

La capacidad tributaria que debe considerarse para aumentar la carga del gravamen es en función del grado o nivel absoluto del ingreso nacional per cápita, pues entre más alto es este nivel mayor es el "superávit económico" y, como consecuencia, la capacidad de la sociedad para poder aplicar recursos a objetivos de carácter común; los países que tienen altos ingresos tienen más capacidad para dar al fisco, sin dejar de observar que muchas veces el rendimiento depende mucho de los medios institucionales y económicos con que se cuenta para la recaudación, como por ejemplo, cuando una comunidad posee un nivel alto de comercio exterior en relación al ingreso nacional suele absorber una mayor cantidad del ingreso nacional a través de los impuestos que otra con un nivel parecido de ingreso nacional, pero con una dinámica de la economía con más orientación del exterior al interior; los factores institucionales como la importancia relativa del sector monetario frente al no monetario, del sector conformado por sociedades de capital frente a las empresas no incorporadas, de las extensas plantaciones en relación a las menores, influyen determinadamente sobre la proporción de los recursos monetarios totales que a los gobiernos les ha sido posible captar por medio de los impuestos, es decir, si un sistema institucional presenta varias bases tributarias accesibles, su potencial fiscal aumenta grandemente en forma insospechada. Es de suma importancia hacer ver que la capacidad fiscal de los impuestos depende en alto grado de la competencia e integridad de la administración pública; las evasiones, los fraudes, las exacciones ilegales expresadas a veces en cohecho, y la corrupción de los funcionarios públicos en varios países en vía de desarrollo, es incidente en una cantidad de recursos tributarios que podría aprovecharse sin alterar ni siquiera el sistema tributario en su parte estructural.

#### **4-c La capacidad tributaria y el ingreso nacional**

El nexo existente entre la capacidad tributaria y el ingreso nacional se debe al concepto de "superávit económico", como se indicó anteriormente, que se expresa con el exceso del producto total sobre el límite de la parte que es necesaria para la subsistencia, pues dicha proporción excedente es la que se puede disponer para el incremento del consumo o de la inversión, en términos funcionales, para su distribución en los sectores públicos o privados. Hay países donde el fisco tiene tendencia a abarcar todo el "superávit económico", como los que se desarrollan dentro de una economía de centralización planificada y de bajo nivel de ingresos, en que

digamos se nacionaliza toda la inversión con el intento de alcanzar la aceleración de una tasa de crecimiento, dejando escasa marginalidad al sector privado para aumentar su consumo; y, en las economías en las que se depende del sector privado para lograr una gran parte de la inversión nacional, los gobiernos por circunstancias económicas y políticas hacen caso omiso de buena parte del "superávit económico" con el objeto de incrementar los niveles medios de consumo arriba del grado que marca el límite de la subsistencia y para la inversión del sector privado; y, donde está el límite entre tales dos extremos, es el punto que debe interpretarse mediante análisis económico riguroso para decidir la política tributaria, no perdiendo nunca el concepto de que cuanto más grande es el "superávit económico", tanto más es el potencial para tributar; el ingreso per cápita de nivel más bajo de las economías insuficientemente desarrolladas expresa una menor relación de potencial a ingreso nacional, por lo que debe procurarse aumentar este, con el objeto de lograr proporciones mayores de sus incrementos marginales; y, entonces la tributación puede ser progresiva en relación con tales incrementos.

#### **4-d Rendimiento impositivo**

Las estadísticas del país expresan que el rendimiento fiscal no está en relación con el nivel del ingreso nacional, lo cual significa que no se ha aprovechado plenamente el potencial tributario y que por lo tanto es posible un mayor aumento de los ingresos fiscales mediante disposiciones legislativas y reglamentarias que establezcan nuevos sistemas eficaces y seguros de administración financiera, por una parte, y por la otra, que hagan desaparecer las áreas ocultas y las áreas flojas del sistema tributario. Pero debe advertirse que una vez que los gobiernos hayan obtenido una proporción alta del ingreso nacional la parte excesiva no sea aplicada a gastos que no persiguen objetivos de desarrollo, sino al contrario, hacer una distribución racional de los egresos gubernamentales.

#### **4-e Capacidad tributaria del comercio exterior**

Esta capacidad está determinada por la importancia del comercio internacional, la productividad relativa de los exportadores, la estructura de las importaciones y las facilidades de recaudación de los impuestos, aunque estos ingresos fiscales siempre han tendido a sufrir violentas fluctuaciones de breve plazo y sujetos a cierto estancamiento a largo plazo; la no elasticidad de la demanda de productos básicos en función de la renta y los cambios tecnológicos tendientes a la economía en el uso de las materias primas han debilitado el mercado de primarios.

Los precios mundiales de muchos productos primarios de exportación de América Latina han tendido a bajar con mucha frecuencia, debilidad de mercado que ha afectado no solamente a los ingresos derivados de

impuestos a las exportaciones sino también de los impuestos sobre las importaciones. Los constantes problemas de la balanza de pagos han motivado las restricciones del volumen de las importaciones y a la clase de artículos importados; los bienes de consumo y bienes de capital esenciales recibidos como ayuda o a tasas bajas, representando dichas importaciones la mayor parte, hacen quedar bastante desplazadas las importaciones de artículos superfluos o suntuarios que son fuente de impuesto.

Los derechos aduanales son la fuente simple más importante de ingresos fiscales, a la par de la desventaja de estar dominada la economía por una gran dependencia de la exportación de uno o dos productos primarios que dificultan la buena marcha del comercio exterior, fomentan una producción no económica, contribuyen además a provocar inestabilidad económica interna, etc.

La capacidad tributaria del comercio exterior podría ser con fundamento en el grado de autosuficiencia de la economía del país; si este es bajo los impuestos sobre la importación tienen que ser elevados; en el caso de un grado intermedio de autosuficiencia, el aumento del sistema fiscal puede hacerse ampliando la base tributaria tanto sobre las importaciones como de los impuestos internos, pero esto último siempre que haya cierto grado de desarrollo industrial.

## CAPITULO V

### 5. PROBLEMAS TRIBUTARIOS RELACIONADOS CON EL MERCADO COMUN

#### 5-a En la unión aduanera

La unión aduanera no afecta la soberanía de las naciones ni sus libertades económica y financiera en la estructura tarifaria exterior común frente a terceros países, y en la exigencia de evitar distorsiones económicas que lesionen a un país, es necesario el cumplimiento de varios principios o normas:

##### a) No debe existir discriminaciones fiscales

Es necesario que la situación de competitividad sea igual de todos los factores de la producción, de todas las mercancías, y servicios cualquiera que sea su origen dentro del área, y sea cual sea la nacionalidad de los propietarios, vale decir, no debe establecerse un gravámen o impuesto al mismo título y por el mismo hecho imponible, en medida diferente, según que se trate de un hecho relacionado con un ciudadano del país, o con una producción interna respecto a los ciudadanos o producciones de otros países del área; es así como una mercancía fabricada en el interior, la misma mercadería producida en el exterior debe pagar igual impuesto.

La no existencia de discriminaciones debe hacerse extensiva de la misma manera a las discriminaciones indirectas, que tienen lugar cuando se tasan más sensiblemente del término medio general bienes y servicios que no se producen en el país, pero que sí se pueden producir dentro del área; igual premisa es conveniente aplicar siempre que se tasan mercancías producidas en los otros países del área y en el mercado interior del país que cobra el tributo, pero que compiten con otras mercancías del mercado interno, representando para este país mayor importancia frente a su economía.

b) No deben existir áreas ocultas de tributación

Debe evitarse que los impuestos se establezcan en cierta forma de manera que no se forme una situación favorable para fines de ocultamiento de la materia imponible, que sea con incentivo para los factores productivos de los otros países, para refugiarse en este país, sólomente con objetivos de evasión tributaria.

c) Problema de la doble tributación dentro del área

La simultánea tasación del mismo objeto impositivo (renta o patrimonio) de una empresa o de una persona, de parte de más Estados, por la razón de que dicha empresa o persona desarrolla su actividad al mismo tiempo en más países, imprime un desaliento en las actividades económicas internacionales, y también desorienta la inversión, desviándola hacia actividades económicas no convenientes para el desarrollo y sí para evitar excesos de gravámenes. Es lógico que la intensificación de las relaciones económicas en el área de la unión aduanera promueve las múltiples imposiciones, por una parte, y por otra, tal integración de la economía se ve afectada negativamente por esta política tributaria, toda vez que las medidas de carácter unilateral no tienen efecto a veces como las más convenientes para evitar los efectos, siendo necesario entonces la estipulación en el área de un convenio multilateral y evitar así estas dobles tributaciones, asegurando entre los Estados miembros una cooperación en la administración financiera, desde el punto de vista del acotamiento, control y cobro de los impuestos.

La política mejor consistiría en no sólomente concretarse a un convenio multilateral para que no existan dobles imposiciones en el área, sino también sustituir los convenios bilaterales de los Estados miembros con los terceros países, por convenios bilaterales de la unión aduanera, integralmente y vigentes o válidos para todos los Estados que la forman; esto aseguraría una mayor uniformidad en el tratamiento tributario interno de los factores de la producción, provengan de un país del área o de terceros países.

d) Autonomía para legislar en materia tributaria en el área

En la unión aduanera se conserva la mayor autonomía en materia de políticas económicas y financieras de los Estados miembros, e igual política debe conservarse en el campo fiscal, solamente con los límites necesarios para que no se produzcan distorsiones económicas. Pero para conservar dicha autonomía lo más que sea posible es necesario que se den varias condiciones, a saber:

La condición esencial y primera es la aceptación del principio de la imposición en el país de destino, debiendo para el efecto dar este derecho de tributación al país en donde el producto se consume o la renta se percibe. Así se logra una imposición uniforme en el mercado consumidor e igualmente las rentas percibidas por quien reside en un país, son igualmente gravadas independientemente del lugar en el cual se produjeron. En el campo de la unión aduanera este principio es el único prácticamente viable si se quiere dejar la necesaria autonomía fiscal a los países miembros. El cumplimiento de este principio expresa que con la unión aduanera desaparecen las fronteras económicas y se conservan las fronteras fiscales, conceptuándose éstas como un instrumento de justicia niveladora de los impuestos para eliminar distorsiones económicas. La segunda condición para la aceptación del principio de la imposición en el país de destino es de que, a más de las exenciones a la exportación y a las imposiciones a la importación deben hacerse reembolsos y derechos de compensación para considerar los impuestos pagados en las instancias o fases anteriores a los de la exportación e importación. La tercera condición consiste en que el reembolso a la exportación y el derecho de compensación a la importación tienen que hacerse extensivas de los impuestos indirectos a que se refiere la segunda condición a los impuestos directos, tomando muy en cuenta la relación existente entre impuestos directos e indirectos que depende sobre todo del desarrollo económico de un país, sabiéndose que en los en desarrollo tienen mayor importancia los impuestos indirectos, y por tanto deben ser reembolsables a la exportación.

#### **5-b En el mercado común**

Sábese que el mercado común consiste en aquel que realiza las condiciones de un mercado interno, no existiendo mercados como países existan, sino es un mercado único, un mercado nacional dentro de todos los países de determinada área geográfica y no solamente con una libertad de movimiento de mercaderías y servicios, sino que el mercado común debe extenderse también a los factores de la producción, acompañado además de una política monetaria, cambiaria y crediticia unitaria evitando cualquier distorsión en la economía de cada país. Continuando con el problema de las finanzas públicas dentro del mercado común que en el aspecto tributario es la materia de este trabajo, he consultado el pensamiento de algunos tratadistas y encuentro que sostienen que tal mercado puede ser una realidad únicamente si se introduce el principio de la imposición en el país de origen.

Las características de este principio y las condiciones que pueden adoptarse son varias.

Está en primer orden el principio de la imposición en el país de origen. Como antítesis al principio de la tributación en el país de destino, el principio de la imposición en el país de origen comprende la tasación del producto o servicio en el lugar en que se obtiene y la tasación de la renta en los países en los cuales aparece, o dicho de otro modo, donde tiene origen el rédito y cuando este producto, servicio o renta se traspasa al exterior, se observa que se transfiere el impuesto incorporado aumentando los precios o en una disminución de las rentas como puede suceder en la carga de los impuestos directos, sin soportar de nuevo el gravamen en el país de destino.

En el caso de aplicar el principio de la imposición en el país de origen de las mercancías o servicios, los impuestos se aplican en el país donde son transformados o fabricados, sin tomar en consideración el país a donde vayan consignados o donde se consuman. Si este principio se generaliza quiere decir que las líneas de confín, desde el punto de vista económico los mercados dejan de ser distintos, y en vez de ser internacionales se transforman en internos para los objetivos de tributación, en relación a que el paso de las mercancías o servicios de un país a otro no tiene en lo absoluto ninguna importancia; y, al aceptarse este planteamiento, no tiene ningún fin hablar de exenciones y reembolsos a la exportación, o bien de imponer y establecer derechos de compensación a la importación. Después de la aplicación del principio de la imposición en el país de origen para que se perfeccione el mercado común, se presenta el problema de la abolición de las fronteras fiscales, para cuya solución, tal principio es considerado como un medio indispensable. No pueden existir fronteras fiscales entre los países que forman un bloque económico y si se desea un mercado único en su estricto sentido, no es suficiente solamente con suprimir las barreras aduaneras y las demás limitaciones cuantitativas o cualitativas del comercio internacional, sino que es necesario e imprescindible, abolir en su totalidad las barreras fiscales al paso de las cuales las mercancías producidas dentro del área del bloque, son detenidas, controladas, y sujetas a serios y formales registros de inspección y a cobros o compensaciones de carácter fiscal.

Otro problema tributario relacionado con el mercado común es el de los niveles diferentes de presión tributaria; el problema de la distorsión en el comercio internacional al suprimirse las fronteras como consecuencia o resultante principal del mercado común, debe ser estudiado considerando la presión tributaria global (relación entre todos los impuestos de un país y el volumen del ingreso nacional) verse si es de un nivel más elevado en un país de la unión aduanera que en otro, el primero se encuentra en condiciones productivas menos ventajosas que en el segundo, y como consecuencia pueden sucederse fenómenos de distorsión, aunque hay algunos autores y estudiosos de estos problemas, que apinan que aunque exista diversa presión tributaria global en uno de los países que forman el mercado común, la distorsión no puede existir, toda vez que el curso de los cambios,

al menos en determinadas circunstancias, es posible que se compensen automáticamente, sin mediar política de medidas correctivas; el diferente nivel de presión tributaria que pesa sobre las mercancías objeto del intercambio se corrige. Además los que sostienen esta tesis, subordinan su validez a dos condiciones: a) que los cambios sean flexibles y no rígidos; y b) que el hecho de la compensación automática únicamente tiene sentido en cuanto a la presión fiscal media y termina de tener vigencia en todos los casos, en que un producto, objeto de intercambio con el exterior, suponga un impuesto mayor o menor que dicha media. Como se observa, esta última condición delimita el alcance de la tesis de los niveles diferentes de presión tributaria, más de lo que aparentemente parece. Aún suponiéndose valedera la teoría de la paridad del poder adquisitivo, y suponiendo también, la adaptabilidad inmediata del proceso de los cambios al variado nivel de los precios, la compensación automática no se realizaría de ninguna manera, sino por los impuestos que afectan con la misma tasa todos los productos y servicios del momento de la exportación. Únicamente en tales circunstancias, se realizaría el aumento paralelo de un determinado porcentaje entre los precios de todos los bienes que se exportan y en los cambios exteriores, es así como si el impuesto medio valorado, por ejemplo, en un 10 o/o se origina de gravar algunos productos a razón de 25 o/o y otros a razón de 5 o/o, los cambios exteriores aumentarían en una proporción del 10 o/o, pero esta adaptación hace suponer una adaptación no suficiente para los productos gravados con un 25 o/o, los que a pesar de la compensación parcial de los cambios, soportarían un gravamen en el costo en relación a los productos similares del 10 o/o, en tanto que para los productos gravados únicamente con el 5 o/o hace suponer un real premio para la exportación, toda vez que gozarán del aumento sobre el producto en el mercado exterior de un 5 o/o más del respectivo gravamen. Se concluye en que aún en el caso de que se aceptara esta tesis, se concluiría en que para los productos afectados con impuestos diversos al medio (caso de los impuestos indirectos) es necesario aplicar el principio del país de destino conservando las fronteras fiscales, o en su defecto, establecer una rígida armonización en la selección de los bienes gravados con impuestos y de la tasa respectiva.

### **5-c Armonización fiscal**

Para transformar las economías de cada uno de los Estados que forman un bloque económico, en un verdadero y efectivo mercado común, sin valladares arancelarios al paso de las mercancías, es necesario efectuar una armonización tributaria.

Tal armonización implica una problemática que debe interpretarse en su justa dimensión, haciendo una evaluación de las situaciones y las estructuras económicas tratadas desde los puntos de vista estático y dinámico y el grado de homogeneidad existente, comprendiendo que la

estructura tributaria de una nación debe originarse del ingreso nacional de la renta per cápita, estructura de producción, propensión marginal al consumo y al ahorro, gustos de los consumidores, tradiciones históricas, orientaciones sociales, etc.

Si el grado de homogeneidad entre los Estados miembros es muy pequeño en cuanto a los hechos económicos y sociales señalados, una armonización fiscal es bastante difícil. Si los países miembros no tienen un mínimo de uniformidad en los aspectos indicados, aplicarles un mismo mínimo sistema tributario es causarles lesión en el concepto de justicia tributaria y equidad. Para encontrar un sistema tributario armonizado en los países miembros del mercado común, suficiente para dar ingresos en cada uno de los Estados, exactamente iguales con el anterior sistema tributario, debe efectuarse un detenido estudio en cada uno de los países de la estructura de la producción y de los consumos, de las rentas y su concentración, etc. Esta proposición exhibe que la armonización fiscal no solamente presupone un principio de armonización económica, sino también una política unitaria de los Estados, desde luego que es compatible con la soberanía de la hacienda nacional de cada Estado miembro, teniendo como consecuencia una evolución del mercado común de una disciplina económica unitaria de los distintos países que lo integran hacia un sistema federativo, con un balance único, compatible con una amplia descentralización racional.

### **5-c1 Impuestos indirectos**

La armonización de la estructura tributaria en cuanto a los impuestos indirectos debe hacerse según su naturaleza sobre el consumo, así como que los ingresos de los distintos impuestos de fabricación que afectan a los productores deben beneficiar no al país que los produce, sino al que los consume.

### **5-c2 Impuestos directos**

No debe existir disparidad entre las disposiciones legislativas, reglamentarias o administrativas de los países miembros, que altere las condiciones de competencia en el mercado común, y promueva un trastorno o distorsión de la economía individual de uno de los países, gravando en forma directa a los sujetos de determinado país miembro alterando su grado competitivo.

### **5-c3 Examen crítico de la estructura tributaria de Centroamérica en función del mercado común**

La integración económica de Centroamérica es compleja por la variedad de tratados que constituyen su normatividad. En todos los países miembros del área hay gravámenes sobre la fuente de la renta, es decir, sobre el patrimonio en algunos más que en otros con variados y distintos calificativos; en algunos los impuestos pesan sobre la propiedad inmobiliaria y en otros sobre el capital tanto mobiliario como inmobiliario, sin dejar de reconocer que en el orden doctrinario de la tributación es correcto ya que en la práctica es una imposición a la capacidad económica representada en la tenencia de bienes siendo además una tributación complementaria del impuesto sobre la renta, pues mediante la aplicación de un impuesto sobre el capital o patrimonios se grava en una suma extra a los sujetos (personas) cuya renta es originaria de la posesión de alguna riqueza, con la desventaja sí, que refieren algunos economistas, como es la que se convierta en un desestímulo para la inversión, en empresas cuya renta es fácilmente controlable.

Este impuesto -sobre la renta- se aplica en el área centroamericana mediante el sistema de jurisdicción geográfica o territorial, vale decir, se recauda en el país en cuyo territorio se encuentra la inversión sin tomar en consideración el domicilio de su propietario; entre las diferentes legislaciones sobre la materia, no se encuentran medidas para obtener el máximo posible de armonización en los cinco países en materias fundamentales tales como la base de la imposición, tarifas, métodos de evaluación, etc. Esto es en cuanto a los impuestos directos.

Para hacer referencia a los impuestos indirectos, antes hay que hacer el examen a otros aspectos de importancia en la estructura tributaria de la Integración Económica Centroamericana. En el tratado que norma este movimiento económico regional, cabe señalar que el instrumento no prevé las zonas donde se forman áreas flojas y áreas ocultas de la tributación pues por ejemplo, aún cuando la legislación mercantil prevé la existencia de títulos al portador en las sociedades anónimas no existe el secreto en la identificación nominativa del propietario de tales títulos, para efectos impositivos, y así podrían citarse otros casos similares. En cuanto a los sistemas tributarios en el país de origen o en el país de destino, Centroamérica no ha hecho nada en definitiva ni ha adoptado una solución global para el mismo, no ha adoptado ninguno de los dos sistemas; y es urgente que los países miembros de la integración planteen y resuelvan el problema y que no lo vean con denuedo, porque la

rigidez que implica la adopción de un arancel común que no hace posible la movilización de los aforos para el incremento de los ingresos fiscales es perjudicial; y antes de que cada país individual y separadamente adopten políticas fiscales que podrían crear distorsiones artificiales en perjuicio o deterioro del desarrollo normal del mercomún. Tampoco se ha aceptado en el sistema tributario centroamericano que todos los impuestos tanto sobre la producción como sobre las ventas sean reembolsados en forma estricta por el estado exportador con el objeto de que sean percibidos por el país consumidor en una forma de derechos compensatorios, sin omitir la tesis de algunos tratadistas, de que los impuestos sobre los diferentes factores de la producción, la traslación se realiza hacia atrás y que por tal motivo su incidencia formal hasta el momento de la exportación comúnmente es superior a su incidencia real, circunstancia por la cual, un reembolso total es posible que se convierta en un subsidio a la exportación y como contrapartida, un impuesto compensatorio pueda convertirse en un derecho aduanero. En el área de Centroamérica, afortunadamente los gravámenes de esta naturaleza se reducen comúnmente a los de importación sobre las materias primas y demás elementos de fabricación, por lo que la problemática adquiere menor dimensión cuando existe una unificación arancelaria.

Otro defecto que merece comentarse como deficiencia del sistema tributario centroamericano, es la rigidez del arancel uniforme, circunstancia por la cual, los gobiernos para atenuar la presión fiscal del desarrollo económico, se ven en la necesidad de gravar más los insumos y entonces se complica la relación costo-beneficio de las inversiones con negatividad para sus economías.

## CAPITULO VI

### 6. REQUISITOS QUE OEBE CUMPLIR EL SISTEMA TRIBUTARIO

#### 6-a El sistema tributario y la redistribución del ingreso

El financiamiento de un proceso de desarrollo es incrementar persistentemente los recursos productivos de una economía, movilizarlos y asignarlos adecuadamente; implica ese financiamiento la captación de esos recursos físicos productivos para transferirlos de unos usos a otros. Para esta movilización de recursos tienen que utilizarse medios indirectos, como lo constituyen las técnicas de política económica que puedan conducir y orientar esa movilización de recursos, afectando con instrumentos financieros, económicos y fiscales, los precios relativos y los flujos del ingreso monetario, partiendo de una premisa fundamental como lo es que los ingresos tributarios del Estado representan una deducción al ingreso privado de la población, en dos estadios: uno, la tributación directa grava el ingreso (teóricamente) en el instante de ser percibido o ganado, y el otro, la tributación indirecta en el momento de su empleo o gasto, de donde cualquier modificación en la estructura tributaria hace también una modificación del ingreso privado disponible y como consecuencia altera los precios con desigual incidencia sobre los grupos de perceptores de ingresos y sobre los distintos bienes, pudiendo provocar una redistribución de ese ingreso, variación en la estructura de la producción y de la demanda final, y hasta una alteración de la distribución de dicho ingreso en las partes que corresponde al consumo y al ahorro.

La tributación es un instrumento poderosísimo de las finanzas públicas que para que tenga efectos positivos debe llenar entre otros requisitos estos tres fundamentalmente en términos generales:

- 1) Dar cumplimiento al fin financiero de tomar recursos del sector privado, sin afectar lo más que sea posible el buen funcionamiento de la economía y la distribución progresiva del ingreso a fin de capacitar al Estado un gasto público con tendencia creciente;

2) Crear incidencia negativamente sobre ciertos consumos y positivamente sobre las propensiones a ahorrar de las personas y empresas así como sobre los incentivos a invertir; y,

3) Orientar la aplicación de los recursos productivos a fin de asignarlos a las actividades de más alta prioridad con el objeto de lograr el desarrollo económico.

Los requisitos 2) y 3) tienen propiamente aspectos extrafiscales o económicos del impuesto, que tienen relación extrafiscales o económicos del impuesto, que tienen relación en forma directa con los tipos de incentivo tributario.

Tales incentivos en las legislaciones deben tener las siguientes características:

1) En las leyes generales de fomento debe contemplarse la radicación y promoción de determinadas actividades, tratándolas con distintos grados de prioridad que de acuerdo con un criterio económico se les fije, graduándoles ciertas exenciones de impuestos;

2) La tributación indirecta debe contemplar fuertes tributos internos y de importación sobre consumo de mercancías o productos suntuarios para estimular el ahorro personal; que el impuesto sobre ventas contenga tratamiento discriminatorio para las diferentes mercancías que se venden, con el objetivo principal de modificar la estructura de la demanda final y de la producción.

3) La tributación directa debe alentar el ahorro de las empresas mediante un tratamiento especial en la legislación;

4) La imposición sobre la agricultura debe ser con una supervaluación de las características económico-sociales de dicha actividad, tratando de aumentar su productividad y facilitar una subdivisión de la tierra; y,

5) La tributación para la inversión extranjera debe ser específica de manera que colabore con el ahorro interno para el desarrollo económico.

Para que el sistema de incentivos sea positivo y eficaz, tiene que versar sobre tributos que tengan tasas lo suficientemente altas para que la degravación o el tratamiento preferencial sean lo suficientemente atractivos desde el punto de vista de los motivos que influyen sobre el ahorro y sobre los que orientan las decisiones de los inversionistas; siendo necesario además, tener una administración tributaria eficiente, bien organizada y con recursos suficientes.

Es importante señalar que únicamente el uso del instrumento tributario no decide la propensión o tendencia a ahorrar ni a la de invertir, pues existe una serie de factores psicológicos, económicos y técnicos que pueden ser incidentes en el propio incentivo tributario para crear el ahorro y promover la inversión con efecto contrario y neutralizándolo totalmente. Todos estos factores señalados pueden ser más determinantes a ese respecto más que el propio incentivo tributario.

El incentivo tributario incidirá en la propensión al ahorro y a la inversión, solamente si la administración fiscal y la educación de los contribuyentes determinan una evasión tributaria mínima, pues en su defecto resultará más conveniente al contribuyente seguir incumpliendo la ley tributaria que preferir la exención impositiva, la cual siempre implica un costo administrativo para presentar los documentos probatorios que exige la exención y la consiguiente intervención de control del organismo estatal encargado.

El sistema tributario establecido con los requisitos necesarios para su eficacia debe constituir un instrumento para que la redistribución del ingreso, observando en su aplicación una política adecuada para mejorar la distribución de la riqueza nacional a base de justicia social y como dicen algunos estudiosos de finanzas públicas, de derecho y hacienda, que debería reconocerse una nueva categoría de ingresos, diferente de los salarios, el interés, las rentas y las utilidades, el cual sería "*el ingreso derivado de los derechos civiles*", representado por los bienes y servicios que el Estado entrega a sus ciudadanos por la sola sencilla razón de serlo, como por ejemplo, la enseñanza, servicios médicos gratuitos, ayudas para vivienda, pensiones de vejez y de viudedad, seguros por desocupación. La idea no deja de tener sentido real, pues es precisamente como debería redistribuirse el ingreso nacional con exactitud.

Si la redistribución del ingreso por medio del impuesto se hace en forma justa y adecuada se logra un aumento en los coeficientes de ahorro interno y de inversión.

El hacendista alemán Adolfo Wagner en su tesis de finanzas públicas, comprende en forma integral el proceso de ingresos y gastos públicos. La teoría Wagneriana considera el gasto público como parte fundamental de la producción total de un país, porque es una parte de la actividad económica, circunstancia por la cual, la explicación del gasto público debe encontrarse en los cambios de estructura económica de la que forma parte.

Piensa Wagner que todo proceso de desarrollo económico, al afectar la estructura económica de la sociedad, creará cambios en los elementos integrantes de las producciones pública y privada, que procede analizar a la teoría del gasto público, quedando ésta así, en una nueva perspectiva

diferente a la clásica, siendo necesario para dar toda consistencia a dicha teoría, analizar la cobertura, por así decirlo, del gasto público. Según Wagner, una característica específica de la producción pública es su financiación diferente de la económico-privada, y que debe normarse bajo un doble principio: a) el fiscal que implica o supone una distribución equitativa de la renta nacional, principio que conduce al impuesto proporcional sobre la renta; y, b) el político-social.

Dada la distribución de la renta no equitativa, el impuesto progresivo debe corregir y superar tal desigual distribución, partiendo de la capacidad de pago del contribuyente.

### **6-b Elasticidad - ingreso adecuado al sistema tributario**

El Estado debe captar los mayores recursos reales para el financiamiento del cumplimiento de sus altos fines sociales, pero para ello debe concluirse en que los ingresos tributarios deben aumentar a un ritmo mayor que el producto nacional, y no solamente para lograr el incremento del gasto público sino también para poder cubrir los repetidos y ya crónicos déficits fiscales, para no tener que recurrir a un crédito público altamente creciente o a una inflación también acelerada para captar los mayores recursos de que debe disponer la acción estatal como ha sucedido siempre en nuestro medio, sin medir la capacidad de endeudamiento comprometiendo peligrosamente el futuro de generaciones y hasta nuestra soberanía nacional, circunstancia por la que el primer requisito que debe cumplir el sistema tributario es de proveer al Estado de los recursos necesarios, o, por mejor decir, cumplir una función fiscal o financiera. Pero el incumplimiento de este requisito ha tenido por causas:

- a) la vulnerabilidad exterior del sistema tributario; y,
- b) la poca elasticidad ingreso del sistema tributario.

Debido a la vulnerabilidad, el sistema tributario y las recaudaciones fiscales tienen su fundamento, en alta proporción en los impuestos al sector interno, los cuales agravan la deficiencia fiscal juntamente con la inelasticidad por los pésimos, anacrónicos y empíricos sistemas de administración tributaria que jamás se superan por ignorancia e incapacidad para resolver el problema, teniendo esto como consecuencia, el apareamiento de déficits inducidos, distinto cada uno en su origen y efectos, y en los cuales voluntariamente incurre el Estado para cumplir con ciertos aspectos de su política económica.

### **6-c El sistema tributario y el grado en la distribución del ingreso**

Según el pensamiento de algunos hacendistas, todo el ingreso nacional en exceso del necesario para la subsistencia de una comunidad, p o d r í a

desviarse hacia el erario nacional, como lo expuse anteriormente.

Pero para el desarrollo de esta política debe cumplirse previamente un requisito o principio de tributación que es parte de la justicia en materia tributaria, como es la evaluación de la capacidad tributaria, o sea tomar en cuenta para elevar los impuestos, el nivel absoluto del ingreso nacional por habitante, pues mientras más alto es este nivel, mayor es el "superávit económico" y, por lo mismo, mayor la capacidad de la colectividad para destinar recursos a fines comunes.

Dado este nivel absoluto, merece alta consideración la distribución del ingreso nacional, ya que los que perciben elevados ingresos, tienen proporcionalmente más capacidad de contribuir al fisco que aquellos con ingresos bajos y, empíricamente, sin embargo, se puede observar que el rendimiento de los impuestos ha variado en gran parte de conformidad con los medios económicos e institucionales de que se dispone para la recaudación, es así como una colectividad que posee alta proporción de comercio internacional en relación con el ingreso nacional suele absorber una mayor parte del ingreso nacional por medio de los impuestos que otra, con un nivel similar de ingreso nacional, pero con una economía orientada más hacia el interior.

#### **6-d Los impuestos y la distribución sectorial del ingreso nacional**

Como los impuestos gravitan de uno u otro modo sobre todos los ciudadanos, es necesario para un sistema tributario, como requisito, formarse una idea general de como se distribuye el ingreso nacional a través de las distintas capas sociales y la incidencia del impuesto, para aplicar este con un criterio de prioridades e impulsar las actividades económicas, mediante el instrumento tributario, que más convengan y promuevan el desarrollo económico.

Para que dicho análisis sectorial del ingreso y su relación con el impuesto pueda realizarse, es necesario formular la siguiente información:

- a) monto y distribución del ingreso nacional;
- b) composición de los gastos, el ahorro y la inversión de los grupos de ingreso; y,
- c) proporción de los ingresos que representan el pago del impuesto a la renta y del impuesto sobre los productos básicos.

El estudio de la distribución del ingreso nacional debe hacerse por actividad económica, agricultura, industria (pequeña y grande), profesiones, etc., por organización económica, sectores monetarios, sector de sociedades

de comercio interno y exterior, transacciones que comprenden número de intermediarios o etapas de fabricación, etc.

Este estudio del ingreso (distribuído por personas o sectores) y de los productos y de los impuestos, es requisito indispensable para la evaluación macro económica del potencial tributario.

#### **6-e Maximización del efecto restrictivo de demanda por quetzal recaudado**

Los diferentes impuestos que forman un sistema tributario producen efectos restrictivos también diferentes. Un quetzal de tributación sobre las utilidades de las empresas nacionales reduce la capacidad de compra o consumo privado en menos de un quetzal de tributación a la renta personal. Si la importación suntuaria se grava con una tributación puede incluso tender a aumentar el consumo privado de bienes nacionales, etc., circunstancia por la cual, dentro de ciertas restricciones de estructura impositiva, con el fin de cumplir otros objetivos como dígase redistribución del ingreso, incentivos, etc., es posible establecer cual es el nivel mínimo de tributación que crea la restricción de la demanda deseada, minimizando con ello la carga tributaria.

## CAPITULO VII

### 7. UN SISTEMA TRIBUTARIO PARA GUATEMALA

#### 7-a Concepción filosófica general

Debe reconocerse la necesidad de integrar estrechamente la política tributaria con los programas de desarrollo económico, integración que implica los planes para el financiamiento de dichos programas.

Uno de los aspectos principales en tal problemática de finanzas públicas, y no solamente en Guatemala, sino en todos los países latinoamericanos, es aumentar los ingresos públicos, para poder ampliar sus gastos en los propósitos fundamentales del desarrollo, y en igual forma, hacer desaparecer en el mayor grado posible la desigualdad económica y social.

Nuestro sistema tributario tiene capacidad tributaria in potentia (potencial) que merece evaluarse como para incrementar los ingresos fiscales, reconociendo que una de las causas de la insuficiencia actual de recursos es que el sistema tributario no impone gravámenes efectivos conforme a la capacidad de pago impositivo y no cobra los impuestos que están en vigor. En tanto que sobre el consumo pesan cargas fiscales por la estructura de los impuestos indirectos, y que muchos de éstos no son cobrados por existir áreas flojas y áreas ocultas de la tributación debido a las deficientes disposiciones legales y administrativas existentes, así como muchas actividades económicas que generan ingresos no gravados por impuestos directos que escapan a la tributación por el empirismo e ineficacia de la ley del impuesto sobre la renta. Consideraciones de equidad como de carácter práctico, demandan que cualquier reforma tributaria garantice y asegure que todas las clases sociales comparten en forma justa la carga común. Es urgente en Guatemala una reorganización total de la sistemática tributaria, la cual debe comprender no solamente reforma de su estructura sino también de su administración, dirigida a conseguir un incremento de su rendimiento, sin perder de vista nuestra fisonomía social, política, legal y administrativa influenciada de tanta tradición y

anacronismo que no corresponde a la civilización y cultura contemporáneas.

Tal reestructuración tributaria debiera inspirarse en los principios siguientes:

- 1) Simplificar y actualizar, conforme a la técnica moderna, el sistema de imposición directa;
- 2) Establecer un sistema unitario amplio de impuesto personal progresivo sobre la renta;
- 3) Incrementar los ingresos fiscales por medio de impuestos especiales sobre las propiedades rurales que están sin explotación;
- 4) Mejora del sistema impositivo sobre las herencias, legados y donaciones;
- 5) Armonizar el tratamiento de la renta de empresas extranjeras, y la imposición de la renta originaria del exterior percibida en el interior del país;
- 6) Establecimiento adecuado de incentivos que fomente la formación de capital privado y su inversión en actividades económicas de alta producción y elevada productividad;
- 7) Institución de un sistema objetivo y coordinado de administración tributaria, en que cada impuesto se aplique para dar mayor consistencia a los demás, con el fin de evitar que los beneficios de una reestructuración sustancial no se pierdan en la administración;
- 8) Consideración no solamente sobre la base de los efectos de cada impuesto, sino evaluando la influencia integral del sistema tributario en conjunto sobre la economía;
- 9) Superación de la tributación indirecta, la cual tiene actualmente efectos económicos negativos porque distorciona el sistema de precios, y es ineficiente en función del rendimiento fiscal; debe modificarse de manera que aumente su recaudación y produzca mejoras de importancia en la progresividad, disminuyendo simultáneamente las distorsiones económicas que crea, adecuando los impuestos indirectos de manera que influyan con justicia y equidad en la redistribución de la renta nacional;
- 10) Eliminación de la multiplicidad de impuestos especiales que gravan los artículos de consumo popular, y en su defecto, aplicar un solo impuesto al valor agregado (gravámen sobre las ventas que se aplica al

valor que se añade a un producto o servicio cada vez que cambia de manos), teniendo como efecto una considerable simplificación administrativa y mayor control en la recaudación; y,

- 11) Elevación del coeficiente de ahorro interno y el coeficiente de inversión, para cuyo efecto deberá elevarse la presión tributaria a una tasa mayor que la del aumento del gasto público, a fin de aumentar el ahorro público disponible para financiar la inversión estatal basando tal aumento en mejoras administrativas y de recaudación de los impuestos existentes; y, en reformas legales.

Decidir sobre el sistema tributario más racional para un país en desarrollo es mucho más sutil y complejo de lo que parece. Existen cuatro criterios clásicos para hacer la evaluación de un sistema tributario:

- a) Las consecuencias que produce o puede producir en la economía;
- b) La justicia social;
- c) La adaptabilidad y la conveniencia administrativas; y,
- d) La provisión de ingresos para el Estado.

Pero al optar una política de impuestos no se trata solamente de lo anterior sino de las cuestiones realmente fundamentales que comprenden: a) determinar si la interacción de tales criterios se modifica verdaderamente en el proceso del desarrollo económico, y en que grado; y, b) evaluar el grado en que tales diferencias de interacción debieran considerarse en la formulación de la política tributaria.

## **7-b Tributación**

La problemática de la tributación relacionada con el desarrollo económico se plantea sobre dos tesis que se refieren a consideraciones distintas y a veces llegan a constituir antítesis por basarse en dos proposiciones contrarias. Una de ellas son los incentivos y otra los recursos.

Algunos dicen que la falta de incentivos es la causa de un crecimiento e inversión insuficiente, y por lo tanto aconsejan mejorar el sistema tributario desde el punto de vista de los incentivos, otorgando exenciones, haciendo caso omiso de la importancia que podrían tener los efectos desfavorables sobre la recaudación impositiva.

Los que dan importancia a los recursos exponen que el crecimiento y la inversión son insuficientes debido a la escasez de éstos, y estiman que el aumento de la inversión puede lograrse por medio de recursos adicionales

que se obtienen a través del sistema tributario, a pesar de que tal procedimiento ponga peor los efectos contra los incentivos.

Analizando las dos tesis puede concluirse en que el problema de los incentivos no debe preocupar, salvo en algunos aspectos como el problema de las exenciones concedidas a extranjeros que pueden hacer posible el aumento del flujo de capital del exterior, y cabe considerar que es la limitación de recursos y no los incentivos inadecuados, fijarse bien -inadecuados-, lo que hace bajar el nivel de desarrollo económico; desde luego, es imposible exagerar la importancia de los recursos públicos desde el punto de vista de un desarrollo económico más acelerado; separada o independientemente de la ideología o doctrina política de cualquier gobierno, el desarrollo de un país necesita una suficiente provisión de servicios públicos que no originan recursos, como salud, educación, etc., los cuales tienen que financiarse con ingresos estatales; y no hay que olvidar que la tributación es uno de los medios o instrumentos más eficaces para fomentar los ahorros con el objetivo de formar el capital interno, en contraposición a la inflación que es ineficiente para movilizar los recursos a la par de muchos más inconvenientes que representa.

Debe reconocerse y estar plenamente convencido de que en todos los países en desarrollo la insuficiencia de los ingresos fiscales es lo que imposibilita la prestación de los servicios públicos necesarios, existiendo una situación de pobreza; su potencial tributario es menor que el de un país desarrollado, pero se observa -como lo sostienen algunos expertos- que lo más importante de considerar es el bajo coeficiente de utilización del potencial tributario ocasionado por la existencia de anacrónicas, empíricas e inadecuadas leyes tributarias, por una administración financiera deficiente, y debido también a la acción de los grupos de presión que presentan oposición a una reforma tributaria efectiva, hasta llegar a veces el desarrollo económico, los caracteres de un problema político de muchos complejos.

Fijar la estructura de un sistema tributario para Guatemala que se asiente sobre bases reales haciendo omisión de las dos tesis señaladas anteriormente, es necesario medir el "esfuerzo impositivo" de nuestro país, ya que éste es un índice de las varias actividades que se efectúa para la recaudación de impuestos, y principalmente cuando se ve hacia el desarrollo, cualquiera que sea el grado de éste en que se encuentre el país de que se trate. Es de necesidad el precitado índice para ver si es necesario limitar la demanda agregada con el objeto de financiar un nuevo programa mediante el aumento de la presión tributaria, bajar el nivel del gasto privado excesivo, corregir un déficit de balanza de pagos, etc. La política fiscal es un poderosísimo medio para contener la demanda global, ya aumentando la presión tributaria o reduciendo el gasto público aunque estas dos medidas deben complementarse entre sí, pero antes de preferir

una u otra o ambas a la vez de estas políticas, debe tenerse muy en cuenta el nivel de tributación ya existente como índice de esfuerzo impositivo. Se usa la "razón tributaria" o sea la relación entre la renta tributaria y el ingreso nacional, para medir tal esfuerzo impositivo.

El cuadro No. 3, columna 2, exhibe la relación entre la renta tributaria y el producto nacional bruto (PNB) de 52 países en desarrollo. El país que presenta la razón tributaria mayor ocupa el primer lugar del cuadro y el que presenta la mas baja figura con el número 52, desde luego, esta clasificación debe interpretarse con las adecuadas reservas, porque no se consideran ciertos factores económicos y no económicos que pueden ser de importancia al hacer la evaluación del impuesto de determinados países. Los datos consignados son promedios que corresponden al período 1963-65 por lo que las razones tributarias de algunos países habrán variado seguramente en la actualidad, siendo el objetivo de este tema solamente hacer referencia a uno de los métodos usados para medir el esfuerzo impositivo como índice orientador para elaborar una estructura tributaria.

Cabe agregar también que se puede afinar la medición de la razón tributaria, toda vez que además del ingreso global, concurren otros factores que afectan la capacidad tributaria de una comunidad, siendo uno de ellos como el más importante el nivel de desarrollo económico. Como se sabe, el desarrollo económico no es posible medirlo con exactitud con una sola variable ni con una combinación de variables, siendo una de éstas que consideran los economistas para expresar un concepto del nivel de desarrollo el ingreso per cápita, circunstancia que hace pensar que la capacidad tributaria y el ingreso per cápita se muevan en la misma dirección; también hay otra razón para que pueda existir una relación positiva entre el ingreso per cápita y la capacidad tributaria como es el ingreso total y la forma en que se distribuye éste, que en algunos casos solamente cubre el nivel de subsistencia y en otros establece un superávit, para la tributación y otros fines, de donde se infiere que si dos países tienen iguales razones tributarias, el que es país más pobre realiza un esfuerzo impositivo mayor.

CUADRO No. 3

Clasificación de 52 países en desarrollo según la razón tributaria y de acuerdo con el esfuerzo impositivo, tomando en cuenta el PNB per cápita y el grado de apertura de la economía.

País	RAZON TRIBUTARIA		ESFUERZO IMPOSITIVO	
	Lugar que Ocupa	Razón	Lugar que Ocupa	diferencia porcentual con el prom.
	(1)	(2)	(3)	(4)
Congo, Rep. Dem. del	1	22.5	2	33.3
Argelia	2	22.4	4	28.8
Uruguay	3	21.8	6	23.7
Brasil	4	21.4	1	39.1
Chile	5	20.9	9	17.8
Malasia	6	20.5	14-15	12.3
Grecia	7	20.4	8	19.1
Argentina	8	20.1	13	14.6
Ceilan	9	18.6	7	20.4
Rep. Arabe Unida	10	18.5	5	26.2
Birmania	11-12	18.4	3	29.8
Irak	11-12	18.4	20	-8.5
Rep. Dominicana	13-14	17.9	11	15.6
Portugal	13-14	17.9	16-18	11.3
Liberia	15	17.7	32	-8.1
Kenia	16-17	17.2	16-18	11.3
Sudáfrica	16-17	17.2	25	-0.5
Ecuador	18-19	16.7	10	16.7
Trinidad y Tobago	18-19	16.7	39	-23.9
Irán	20	16.3	19	9.7
Perú	21	16.0	24	3.9
Rep. Malgache	22	15.7	14-15	12.3
Jamaica	23	15.6	36	-18.2
Mali	24-25	15.4	12	16.3
Camerún	24-25	15.4	22	6.4
Turquía	26-27	15.1	16-18	11.3
Panamá	26-27	15.1	35	14.4
China, Rep. de	28	15.0	23	5.5
Ghana	29-30	13.9	29	-6.9
Uganda	29-30	13.9	30	-7.0
Tanzania	31-32	13.8	28	-6.1
Costa Rica	31-32	13.8	38	-22.2
Nicaragua	33	13.5	37	-22.1
Sudán	34	13.3	26	-2.6
Chad	35	13.0	27	-3.9
Tailandia	36	12.6	31	-8.1
India	37	12.5	21	6.6
España	38	12.2	41	-28.7
Níger	39	12.0	33-34	-10.7
Malawi	40	11.7	40	-25.4
Nigeria	41	11.3	33-34	-10.7
Colombia	42-43	10.9	43	-30.8
El Salvador	42-43	10.9	48	-45.6
Filipinas	44	10.8	44	-31.2
Paraguay	45	10.2	45	-31.8
México	46-47	9.9	49	-47.5
Honduras	46-47	9.9	50	-53.3
Haití	48	9.6	42	-30.2
Guatemala	49	9.3	51	-59.0
Corea	50	9.0	46	-37.0
Etiopía	51	8.3	47	-44.8
Afganistán	52	5.9	52	-106.9

Puede sentarse también el criterio de que la capacidad tributaria es conforme al grado de apertura de la economía (la economía es abierta cuando su comercio exterior es alto en relación con el PNB). Puede decirse entonces que hay tres instrumentos para medir la capacidad tributaria: el producto nacional bruto, el producto nacional bruto per cápita y la dimensión del comercio exterior. Podría argumentarse que existen otros factores que se cree afectan la capacidad tributaria; y así es, tales como la distribución del ingreso, el origen industrial del producto y la integración del gasto público. El cuadro No.3 hace una comparación significativa de la acción tributaria más de lo que es posible, utilizando un examen de simples razones impositivas, y es de suma importancia considerar el esfuerzo impositivo como estudio vertebral de la estructura impositiva para adoptar las decisiones de política fiscal en materia de tributación, sin desestimar ni un momento el "potencial tributario" que depende del ingreso real per cápita; el grado de desigualdad en la distribución del ingreso; la distribución sectorial del ingreso nacional y la organización social e institucional en que tiene lugar el proceso productivo de los varios sectores de la actividad económica; y, la eficiencia de la administración financiera del Estado en el control, cobro y acotamiento de la tributación.

### **7-b1 Tributación sobre el sector agrícola**

El sector agrícola tiene especiales y singulares características económicas, culturales, institucionales y demográficas, con el hecho fundamental de que constituye el soporte principal de la economía en todos los países en desarrollo y para más, es el que reclama con más urgencia reformas de tipo económico y social. Es una de las cosas que más ha perjudicado la economía guatemalteca el mantener siempre descuidada la tributación del agro y su influencia determinante en la economía nacional, permaneciendo en un letargo y sin darle importancia a los bajos niveles de producción y productividad por trabajador agrícola, limitándose la política tributaria a mantenerlos reducidos a sus mínimos; fuera de los gravámenes a la exportación que de paso digo que debieran revisarse para darles otra estructura, nada se ha hecho, fuera del mapeo tributario que actualmente se está efectuando mediante cartografía aerofotogramétrica, lo que ha impedido el desarrollo agrícola, la economía del país en términos equivalentes, por lo que es urgente dar elevada prioridad a la superación del sistema tributario en el sector agrícola.

En América Latina han sido contados en muy pequeño número los países que han previsto el ajuste sistemático de su política de tributación agrícola a las necesidades cambiantes, tanto la tasa del impuesto como la base del mismo tienden a mantenerse estáticas durante largos períodos aunque se produzcan variaciones sustanciales

en los precios y la producción, porque no se perfeccionan los métodos de calcular el impuesto territorial ni se evalúan las propiedades sobre una base uniforme y real, y posteriormente es necesario crear una fórmula de política tributaria para vincular la determinación del impuesto con los índices corrientes de precios y de producción, o tal vez a un índice de valor corriente de la propiedad en las zonas principales. En Chile se estableció el reavalúo anual de la base tributaria del impuesto sobre la tierra en proporción a las fluctuaciones anuales del valor neto de la producción agrícola.

Un plan tributario con fines a satisfacer las necesidades de un sector agrícola en proceso de desarrollo como el nuestro, también debe prever los gravámenes sobre la plusvalía de la tierra (por aumento de obras de infraestructura que hace el Estado), ya aplicándolos a las ventas de propiedades o en la forma de un impuesto a las ganancias de capital que forme parte del impuesto a la renta.

El impuesto sobre el agro puede llegar a ser un instrumento poderosísimo de la reforma agraria.

El tributo agrario se manifiesta en diversidad de bases impositivas, existiendo muchas de ellas. Así los tributos agrarios más antiguos eran establecidos sobre la extensión de la tierra, como por ejemplo los impuestos a los jucer en Roma y sobre los hides en la Inglaterra feudal o en proporción a su producto, como el caso del diezmo cobrado por los soberanos orientales en tiempos remotos.

Las diferentes bases tributarias del agro en los países en desarrollo se clasifican en tres principales categorías:

- a) superficie de las tierras
- b) el valor rentístico; y,
- c) el ingreso

Existe también una cuarta categoría, denominada "tributos para fines especiales".

Con el objeto de llegar a establecer el sistema usado en Guatemala y su comparación con los demás sistemas, se menciona a continuación la subdivisión que se hace de la categoría a).

El impuesto sobre la superficie de la tierra puede ser con tasa uniforme y tasa clasificada o graduada. Cuando el impuesto se calcula sobre el valor rentístico, puede hacerse una distinción entre el valor

anual y el valor de clasificación; y, cuando el impuesto recae sobre el ingreso, son posibles cuatro bases de impuestos: el diezmo; el rendimiento bruto o ingreso bruto; el ingreso neto; y los productos vendidos.

El sistema usado en Guatemala está basado en la superficie de la tierra con tasa uniforme de acuerdo con la superficie poseída por cada contribuyente, valorada en los registros fiscales, sin tomar en cuenta la capacidad productora de las tierras. Esta forma de impuesto es la más elemental y simple en estructura y administración.

Como la finalidad de este trabajo no es examinar la experiencia de nuestro país sobre el sistema empleado, sino sugerir diversas medidas que pueden ser útiles para satisfacer en la mejor forma posible las necesidades de Guatemala, en materia de desarrollo económico a largo y corto plazo, paso a esbozar un breve plan de tributación sobre el sector agrícola.

Para un plan tributario del sector agrícola, debe pensarse que en el curso normal del desarrollo económico dicho sector irá disminuyendo en su tamaño relativo, pero que ésta delineación secular de la agricultura en relación a los demás sectores económicos no puede hacer olvidar que, la política tributaria de nuestro país en materia agraria, continuará constituyendo un problema trascendental para fijar la dinámica del desarrollo económico durante muchos años del futuro y que por lo tanto debe entrar a considerarse con atención inmediata.

Dada la estructura agraria como una característica de nuestra economía en desarrollo, es urgente la revisión tributaria de este sector económico, de acuerdo con modernos principios de tributación y política fiscal.

Los objetivos perseguidos deben consistir en buscar un impuesto que establezca, dentro de los límites de la aptitud administrativa, las diferencias individuales en la capacidad de pago y que también sirva, complementando con otros tributos agrícolas, como una política que sea instrumento eficaz para movilizar los ahorros con el fin de formar capitales. Mientras más se adapte el impuesto a tales objetivos, más será la posibilidad de atraer la cooperación del causante para administrarlo, propiciándole al Estado la tarea de convertirlo en un efectivo productor de ingresos fiscales. Tales objetivos pueden lograrse, reformando la base impositiva, mejorando los métodos de tasación, para que el impuesto se fundamente en un sólido sistema de clasificación agraria y esté de acuerdo como sea posible con el presunto ingreso neto; asimismo, el impuesto ha de hacer sensible el

rendimiento tributario respecto a variaciones en los precios, en la producción; y en la ocupación, además, debe relacionar la responsabilidad impositiva hasta el grado que sea factible, con las circunstancias personales del sujeto tributario.

La política tributaria en materia agraria también debe prever un progreso contínuo hasta comprender parte del ingreso agrícola dentro de un impuesto sobre la renta que se extienda a todo el país, principiando con las empresas incorporadas existentes en la agricultura, y seguidamente con los empresarios de plantaciones y los grandes agricultores (cuando menos por lo que toca a sus ingresos rentísticos y por intereses), tratándose de eliminar -en el proceso-, el tributo agrario y sustituyéndolos por un impuesto sobre la renta que se hace en el verdadero ingreso neto, y se demuestre fehacientemente con la contabilidad y demás registros del contribuyente. El rendimiento fiscal o rentístico del impuesto sobre la renta, juntamente con el tributo agrario debe incrementarse debido al aumento de la producción agrícola y a la superación de los sistemas de recaudación. Con motivo de la extensión del impuesto sobre la renta, el tributo sobre el agro tendrá la tendencia a retroceder en forma importante, llegándose a aplicar con el tiempo solo primordialmente a los agricultores que apenas tengan como ingreso para cubrir su nivel de subsistencia, insuficiente para justificar la valuación directa de sus ingresos, o bien podrá ser transferido al municipio para la finalización de sus necesidades locales.

En síntesis los principios de una tributación sobre el sector agrícola pueden ser resumidos así:

1) el impuesto sobre el agro debe propiciar una mayor producción agrícola, así como incrementar el máximo de la productividad en el campo;

2) emplear el impuesto con la eficacia adecuada para fomentar un cultivo más intenso de la tierra;

3) que el gravamen sea en forma especial para aquellas explotaciones agrarias que contengan industrialización integral y simultánea del monocultivismo;

4) un régimen tributario que facilite o coadyuve a la reforma agraria como medio de desarrollo económico, fundamentado en:

a) un principio de excepción que estimule modificaciones en el uso de las tierras;

- b) tratamiento especial que favorezca a los pequeños propietarios que adquieren terrenos de acuerdo con programas de redistribución de la tierra;
- c) una política tributaria punitiva sancionando con eficacia al latifundismo, al ausentismo y a la falta de cultivo;
- d) gravamen a la tierra de acuerdo con su participación potencial (no efectiva) en la producción neta del país; y,
  - 5) formulación de cartas terrestres, mapas catastrales y tributarios, que establezcan dos tipos de clasificación:
    - a) con relación a las características inherentes del suelo que se identifican con lo llamado "propiedad del suelo"; y,
    - b) en relación a las posibilidades de uso económico, determinadas por el clima, exposición al sol, y a la lluvia, posibilidad de irrigación, topografía, disponibilidad de elementos para la producción, facilidades de mercado, procesamiento; así como de acuerdo a su renta neta real (in actu) y potencial (in potentia), facilidades de almacenamiento y la distancia a los centros comerciales.
  - 6) desvío intrasectorial del tributo (distribución entre los diversos grupos económicos dentro del sector agrícola) de acuerdo con la desproporción de la capacidad tributaria, conforme a las diversas formas de tenencia de la tierra;
  - 7) para asegurar el exacto cumplimiento de la obligación tributaria, establecer secciones de administración agraria que comprendan: a) registros de derecho de propiedad, incluyendo derechos de aguas, de bosques y de pastizales, b) inspección del sistema de tenencia de las tierras, que incluya formas contractuales de arrendamiento, derechos de los arrendatarios y de subarrendantes; y, c) facción de un inventario de recursos agrarios, incluyendo planos de tierras públicas y privadas, así como análisis de productividad de suelos y utilización de tierras, formas de explotación, etc;
  - 8) gravamen sobre el traslado de dominio de la propiedad con reajuste exacto de su precio por medio de reavalúos.
  - 9) impuestos especiales con propósitos reguladores;

10) concesión de incentivos para aumentar y orientar la producción dentro del sector agrícola sobre determinados cultivos;

11) los gravámenes deben variar de acuerdo con las oscilaciones de la producción y los precios, con el objeto de contribuir a la estabilidad económica del país; y,

12) los impuestos deben ejercer más presión sobre la cosecha destinada a la venta que sobre la retenida en la finca.

Las consideraciones anteriores forman, por así decirlo, un mínimo diseño de una política tributaria para el agro guatemalteco, dándole función económica a ella, para el desarrollo, objetivo éste que debe ocupar lugar preponderante en los programas de gobierno.

### **7-b2 Tributación sobre los productos o las transacciones**

En tanto que la imposición sobre los productos es un sistema no adecuado para gravar el sector agrícola, es uno de los sistemas tributarios principales de gravar la economía en general y constituye una de las fuentes más importantes de rendimiento fiscal.

La política tributaria sobre los productos debe ser cuidadosamente elaborada, por cuanto que los impuestos de esta clase pueden recaer en parte sobre las utilidades de los productores o vendedores (nacionales o extranjeros) y no solamente sobre los consumidores. Por ejemplo en el caso de la importación de mercaderías para consumo doméstico, donde la importación de ciertos productos se hace por una sola empresa o compañía o por un reducido número de ellas (bien porque la casi totalidad del mercado local está controlado por una sola empresa comercial grande o porque las importaciones están a cargo de empresas de ámbito mundial, como la gasolina y el petróleo), el precio para los consumidores locales puede tender a fijarse al nivel "óptimo de monopolio", de manera que puede no ser económico para el importador trasladar totalmente el impuesto al comprador local. En esta situación, el gravamen a la importación es una forma parcial de gravar las ganancias del importador (que generalmente es una empresa extranjera) y únicamente en parte un sistema de establecer impuestos al consumo local.

La tributación de la política fiscal guatemalteca sobre los productos o las transacciones, podría fundamentarse en las siguientes directrices:

1) en gravamen especial y elevado sobre la exportación de productos: hidrocarburos, minerales y de cualquier otra

substancia orgánica o inorgánica, de plantaciones en estado bruto, como un método eficaz de gravar las utilidades de las empresas productoras;

- 2) tasas tributarias adecuadas sobre los productos de acuerdo con su mayor o menor grado en que sean de lujo o suntuarios, introduciendo en consecuencia una cierta progresión en el sistema impositivo;
- 3) recargos de importación y retenciones sobre exportaciones tendientes a promover las operaciones de exportación;
- 4) reembolso de impuestos sobre la exportación de productos manufacturados no tradicionales;
- 5) una clase de impuesto sobre los documentos, los actos y los negocios, con tasas diferenciales según contribuyan a incrementar la actividad económica;
- 6) sustitución del impuesto del papel sellado y timbres sobre las ventas por un impuesto sobre el valor agregado, es decir, un impuesto sobre los bienes y servicios que son objeto del comercio, como medio de superar la mala distribución de los recursos, la doble tributación y eliminación de la indebida exención tributaria y evasión en alto grado de que adolece el impuesto actual sobre las ventas, y constituir así una reestructuración tributaria efectiva.

### **7-b3 Tributación sobre la renta y el patrimonio**

Está reconocido que el impuesto sobre la renta es una de las mejores formas de imposición, pero este impuesto en nuestro país no se ha adecuado a su realidad; una consideración pragmática de las realidades nacionales nos lleva a la conclusión de que es urgente y necesario establecer sistemas impositivos que se ajusten a nuestro medio económico-social; debe adaptarse un sistema de impuesto sobre la renta complejo que persiga fines de generalidad, productividad y flexibilidad suficientes, para adecuarse a las condiciones individuales del contribuyente con el fin de conseguir una justicia tributaria en alto grado.

Estimo que deben hacerse todos los esfuerzos para establecer cuales son las características de la estructura económica y social de nuestro país, y tratar de encontrar el tipo o modelo estructural de impuesto sobre la renta más adecuada a tales características, pues

adoptar sistemas de impuestos que han tenido gran éxito en los países altamente desarrollados, es una política equivocada y absurda de tratar nuestros problemas tributarios.

Guatemala debe procurar, para que su economía sea perceptiva al impuesto sobre la renta, y ser posible su empleo con éxito para el desarrollo, establecer previamente algunos requisitos necesarios, los cuales se extienden desde problemas elementales de control hasta los fundamentos de las posiciones políticas y la escala de valores sociales. La legislación que establezca el impuesto sobre la renta debe complementarse con las legislaciones que regulen cada materia, para lograr las siguientes condiciones:

- a) monetizar la economía en el más alto grado posible;
- b) elevar el nivel de alfabetismo entre los contribuyentes;
- c) exigencia de registros y sistemas de contabilidad operados en forma honesta, exacta y fidedigna;
- d) un elevado nivel de cumplimiento voluntario de obligaciones por parte de los contribuyentes;
- e) un sistema político en el cual no existan grupos de presión económicamente dominantes;
- f) promulgación de leyes efectivas sobre salarios mínimos por encima del límite o nivel de subsistencia; y,
- g) política agraria para abaratar la producción de alimentos.

La inexistencia de estas condiciones puede hacer perder al impuesto sobre la renta las ventajas que lo caracterizan.

En todo impuesto tenemos áreas flojas y áreas ocultas, pero en el impuesto sobre la renta es en donde más; la determinación del impuesto correspondiente a los profesionales y hombres de negocios independientes y agricultores constituye uno de los problemas administrativos más difíciles. Para la solución de este problema podrían adoptarse tres procedimientos:

- a) faccionar una lista o fichero de personas que se presuma estar sujetas a la imposición;

- b) lista de profesionales, personas del comercio, tenedores de patente de comercio y de registro industrial, inquilinos de edificios, tanto industriales como comerciales;
- c) hasta los periódicos no deben despreciarse como fuentes de información;
- d) uso de fuentes indirectas de información al ser revisadas las declaraciones de impuestos, tales como la determinación del impuesto sobre los bienes raíces, del papel sellado y timbres, derechos de aduana, marcas y patentes, solicitudes de licencias, de patentes de comercio y de registro industrial, o asignaciones de divisas extranjeras; y,
- e) determinar si hay signos externos que se pudieran usar para establecer un nivel mínimo de la cuantía del impuesto, como el valor de la casa-habitación del contribuyente, pues se supone que los arrendatarios que pagan determinada renta tienen cierto nivel promedio de ingresos.

### **Estructuración del impuesto**

Es necesario la reestructuración del impuesto sobre la renta, estableciendo el gravamen personal de las personas naturales, mediante impuestos cedulares (no sobre la totalidad de los ingresos sea cualquiera la fuente de que provengan como lo establece la actual ley en vigencia sobre la materia) sino, establecer distintos impuestos sobre las diferentes clases de ingresos, para evitar en parte la negatividad que se les atribuye a los impuestos progresivos en los países en desarrollo como lo es la afectación desventajosa en el ahorro y el trabajo, al menos durante el período que lleva el desarrollo económico; y además, porque la distinción de la fuente de ingreso para efectos tributarios expresa una mayor justicia impositiva, y también este sistema tiene la ventaja de que se adapta mejor para la recaudación en la fuente, vía retención; la recaudación en la fuente es sencilla en un sistema cédular que no contenga exenciones personales ni tasas progresivas, debido a que el monto retenido puede ser considerado como la obligación definitiva, no siendo ni necesarias las declaraciones individuales; otra bondad de este sistema es que las tasas diferenciales producen una tributación más uniforme que tasas nominalmente iguales.

Las fuentes de ingresos deberían establecerse así:

comercio  
industria

agricultura, ganadería y pesca  
remuneración del trabajo personal  
honorarios de profesionales, técnicos, artesanos y artistas  
imposición de capitales  
regalías y enajenación de concesiones  
beneficios petroleros y mineros.

Este sistema del impuesto de tasas diferenciales según la fuente de ingreso, también constituye un instrumento muy efectivo para regular la economía, imponiendo tasas elevadas sobre aquellas actividades que se desea desalentar y tasas bajas en aquellas que se desea estimular.

El impuesto sobre la renta para Guatemala, también debiera establecer diferenciación entre la renta debida al esfuerzo personal, denominada renta "ganada" y las rentas provenientes del capital o propiedad; la renta "ganada" con impuestos menores que a las rentas de la propiedad, toda vez que depende de la salud y la vida del que la percibe; asimismo también se considera que la renta "ganada" se define en forma que se aproxima menos a una renta "neta" que las rentas que se originan de la propiedad, pues en la renta "ganada" no se consideran determinados costos necesarios para hacerla posible, como gastos de educación y tantos más gastos de la ocupación.

### **Ganancias y pérdidas de capital**

Estas resultantes financieras del capital dentro de un impuesto sobre la renta, tomándolas como aquellas realizadas en transacciones con bienes inmuebles, acciones y obligaciones y otras inversiones, diferenciando las de las ganancias y pérdidas obtenidas en las ventas de los comerciantes dentro del giro normal de sus negocios, debe seguirse la práctica de dejar las ganancias de capital exentas del impuesto y no permitir deducciones por pérdida de capital, o al menos imponerles una tasa baja, con el problema sí, en caso de esta tasa baja, de que el gravámen de ganancias de capital presenta problemas administrativos relativos a averiguar el importe de las ventas y la comprobación del costo original de los activos, así como otras transacciones.

### **Rentas procedentes del exterior**

Se dice con frecuencia que el éxodo de capital (que ha sido producido en el país) se ha alentado por la razón de que las rentas originarias de fuentes extranjeras no están sujetas a imposición doméstica, manteniéndose las inversiones en el exterior en forma de

cuentas bancarias y de valores, por lo que incorporando estas rentas al régimen impositivo sobre la renta, aunque fuera con tasa baja, podría contribuir a desalentar una continuación de estas salidas de capital y a inducir la repatriación de capitales que ahora se mantienen en el exterior (residiendo las personas en territorio nacional), transformando el sistema administrativo para localizar y controlar las rentas de fuentes extranjeras. Para ello no hay conflicto legal, pues las normas de jurisdicción internacional no se oponen a una interpretación amplia del poder impositivo nacional o soberanía financiera de nuestro Estado, con base en la tesis de un experto que sostiene que "no existe principio alguno de derecho internacional que limite el ámbito de la jurisdicción impositiva de ningún país" (1).

Para el impuesto sobre la renta pues, debe seguirse el principio de la residencia o ciudadanía y abandonar el de la territorialidad, evitando desde luego la doble tributación internacional, para lo cual debe figurar con deducciones las cantidades que por igual concepto hubiese sido aplicado en el país extranjero, ya sea por procedimientos unilaterales o mediante convenios fiscales.

### **Renta imputada**

La renta imputada (valor del alquiler imputado de las viviendas ocupadas por sus dueños) también debe gravarse sobre la vivienda que constituya exceso sobre una, es decir, que al dueño que vive en más de una casa, se le exonere solamente una, y que el valor del alquiler de las otras se le considere renta imputada como renta gravable, ya que otras viviendas dedicadas al uso del propietario a más de la estrictamente necesaria, es una forma de capital socialmente improductiva.

### **Exenciones**

Las exenciones en el impuesto sobre la renta debe cubrir al menos, la cantidad necesaria para un standard de vida mínimo con una real evaluación del costo de vida, y tomando en cuenta los otros impuestos, ya que no es ni puede ser único el impuesto sobre la renta. Las exenciones también deben concederse en forma diferencial según las distintas fuentes de renta, y con tendencia a fomentar actividades económicas que convengan al desarrollo económico-social,

---

(1) Martin Norr "Jurisdiction to tax and International Income Tax Law Review (New York), Vol. 17 (march 1962) pp. 433-37 2 Ibid, p. 431

y siempre que el valor del sacrificio fiscal sea menor que el monto de la contribución al incremento del ingreso nacional cuando se trate de empresas industriales; y, determinar el área al que podrían aplicarse adecuadamente los incentivos tributarios, y establecer lo que verdaderamente significa "empresa nueva" y "nueva industria".

Y para finalizar este tema manifiesto que con el objeto de lograr un sistema impositivo sobre la renta más o menos adaptado a las necesidades de desarrollo de nuestro país, debería tener en resumen estas características:

- a) ser lo más equitativo posible, haciendo la distribución del impuesto de acuerdo con la capacidad de pago de los contribuyentes (personas individuales y jurídicas);
- b) basarse en definidos principios de justicia social, estableciendo diferencias tarifarias conforme a las distintas fuentes de ingreso;
- c) ser compensativo no solamente de un déficit presupuestario sino también debe ser incidente en su fuente para reducir las presiones inflacionarias;
- d) sus tasas deben ser progresivas para las fracciones relativas a rentas superiores, a fin de reducir los consumos suuntuarios de los sectores de altos ingresos y lograr simultáneamente una mejor distribución del ingreso nacional; y,
- e) ser eficaz instrumento de desarrollo económico, alentando la nueva inversión y la reinversión de utilidades en las empresas que ya existen.

Los impuestos sobre el patrimonio en Guatemala presentan una estructura de corte colonial, como son el impuesto territorial, sobre traslación de inmuebles, herencias, legados y donaciones y el gravamen sobre la traslación y comercio de propiedad mobiliaria, mediante el impuesto de papel sellado y timbres.

En tales sistemas tributarios se presenta un elevado nivel de evasión que los hacen inflexibles y mantiene un grado más o menos estacionario en su rendimiento fiscal, además de que sus costos de recaudación y grado de mora son elevados, como sucede principalmente en el caso del impuesto territorial.

Guatemala debiera adoptar un impuesto simplificado, sencillo, más controlable y de mayor rendimiento fiscal.

Tal estructura tributaria debiera consistir en un impuesto sobre la tenencia y la transferencia de bienes.

El impuesto sobre la tenencia podría tener la siguiente estructura:

### **Objeto**

Versar el gravamen sobre los capitales y reservas de los sujetos del impuesto (capital neto activo) al cierre del ejercicio (un año).

### **Sujetos**

sociedades de capital: constituidas en el país y en el exterior;

empresas unipersonales y sociedades de personas; y,

personas individuales.

La misma sistemática impositiva tiene que establecer reglas o normas para determinar el activo computable, deducciones, pasivo computable, capital, reservas gravadas, administración, determinación de la carga y pago del impuesto.

El impuesto sobre la transferencia de bienes, debe recaer no solamente sobre la transmisión entre vivos o mortis-causa de bienes y derechos, sino por cualquier acto que signifique transmisión de dominio de ellos, con esta estructura:

### **Objeto**

Todo acto realizado ante la autoridad de jueces o escribanos de registro y notarios que autoricen la transmisión onerosa o gratuita por causa de muerte, herencia, legado o donación de bienes o derechos.

### **Sujetos**

Los herederos, legatarios, donatarios o adquirentes beneficiarios.

El impuesto además debe extenderse a la venta de valores mobiliarios, el cual gravaría la negociación a título oneroso que implique transferencia del dominio y acciones y de todo valor mobiliario, exceptuándose los que se refieren a títulos o valores públicos.

Este sistema impositivo debe comprender también un impuesto a la compra y transferencia de automotores estableciéndose un gravamen sobre la compra y sucesivas transferencias a título oneroso de automóviles, camiones, camionetas, jeeps, motocicletas y motonetas.

Este impuesto sobre la tenencia y transferencia de bienes (propiedad) está presentado en lineamientos generales; la legislación correspondiente establecería las exenciones, exclusiones, determinación de las bases tributarias, avalúos, tasas o tarifas, situaciones especiales y administración de acuerdo con la realidad de nuestro ámbito nacional.

#### **7-b4 Tributación sobre el consumo**

Desde el punto de vista de la traslación de los impuestos, los gravámenes a la producción equivalen a los impuestos de consumo; los dos impuestos son indirectos como se demostró al iniciarse el desarrollo de este trabajo de tesis, los dos son sobre la renta gastada, sobre el gasto, pues en los impuestos a la producción existe el pagador o sujeto pasivo del impuesto (el productor) quien únicamente es sujeto de derecho, pero quien realmente lo paga es el consumidor, es decir, hay una repercusión del impuesto hacia delante.

Los otros impuestos indirectos y sobre el consumo son los de aduana. Aparejadamente a estos impuestos en sentido estricto pueden haber otros pagos, conectados con ellos, bien como compensación directa de servicios (inspección sanitaria y otros) en cuyo caso se trata de tasas, bien ya como gravámenes impositivos adicionales a los derechos o impuestos a la importación, que en la terminología latino-americana se llaman gravámenes de efectos equivalentes. Existen también otras medidas no propiamente impositivas, pero que económicamente son asimilables a ellas, tales como manipulación de los tipos de cambio, contingente, etc. Como propuse en otro apartado, el impuesto sobre el valor agregado, tal gravamen puede abarcar todas las etapas de la fabricación y distribución y por lo tanto es un impuesto general sobre el consumo y en consecuencia los impuestos específicos sobre ciertos productos como aguardiente y licores, cerveza, vinos, gaseosas, cigarrillos, derivados del petróleo y otros de menor importancia, ni siquiera clasificados en la estructura tributaria del país, solamente tienen aquí importancia en sus peculiares relaciones al desarrollo económico, siendo innecesario, en general, hacer proposiciones en detalle sobre la reestructuración de tales impuestos, y además existen en igual forma en todos los países, con algunas variantes de estructura y de funcionamiento en cada nación que se pueden optar para nuestro país.

En relación a estos impuestos, considerando que no recaen sobre productos estrictamente de subsistencia humana, puede sentarse que para su establecimiento podríase seguir estos principios:

- 1) su fin general debe consistir en obtener a través de esta imposición, recursos necesarios para el desarrollo económico por medio de la inversión pública, sin crear efectos inflacionarios;
- 2) debe facilitarse y desconcentrarse la producción y evitar el monopolio u oligopolios de ciertos productos (principalmente aguardiente) para evitar la producción clandestina que tanto menoscabo produce a los intereses fiscales; y
- 3) crearle al sistema tributario la mayor progresividad por tratarse de bienes no necesarios.

En cuanto a los impuestos de aduana cabe manifestar que al hablar de ellos, se está hablando del comercio exterior, por afectar tales gravámenes su dinámica. El comercio exterior tiene gran importancia para el desarrollo económico y consiste en que permite el aprovechamiento máximo de los recursos productivos de un país, mediante la especialización y la división internacional del trabajo, dedicando dichos recursos a la producción que más le convenga, siendo por lo tanto el comercio exterior no un fin por sí mismo, sino un medio de alcanzar el objetivo de la elevación del ingreso real. Siendo que Guatemala como país agrícola solamente exporta productos primarios o básicos, éstos están sujetos a una inestabilidad de precios; y, en cuanto a las importaciones pues son más por su poco desarrollo industrial.

Considero que la política tributaria de aduanas debe inspirarse en los principios siguientes:

- 1) el sistema tributario debe contribuir a atemperar las fluctuaciones del comercio exterior;
- 2) aún cuando ha sido tan debatida la protección arancelaria, Guatemala como país subdesarrollado no puede abandonar la política de impuestos proteccionistas por tener que defender su industria incipiente. Para los gravámenes sobre la importación, débese observar estas reglas:
  - a) los impuestos han de favorecer a las industrias con posibilidades futuras de expansión y de reducción de sus costos, para que su producción pueda llegar a disfrutar de ventajas comparadas;

- b) el gravamen debe proteger aquellas industrias de cierto tipo, que sin llegar a ser competitivas en el exterior, puedan sin embargo impulsar el desarrollo de otros sectores.
- c) el sistema tributario en general debe procurar un constante aumento de ahorro de las empresas industriales para provocar un proceso acumulativo de inversiones dentro de las mismas empresas;
- d) incrementar el ahorro mediante impuestos a la importación como control selectivo sobre el consumo de ciertos bienes de lujo;
- e) la observación y práctica de una política de incentivos por medio de discriminación del gravamen; y,
- f) que los impuestos sean incidentes para una modificación de la estructura de las exportaciones, como la industrialización del monocultivismo del café y otras producciones agrícolas.

Se sugieren estas medidas tributarias, porque se estima que en algo pueden responder a las necesidades del desarrollo económico, sin subestimar que debido a nuestro realismo nacional, si se sigue descuidando la política tributaria en materia de aduanas (comercio exterior) no pasaremos más allá de una política que más que todo será el resultado de una serie de medidas para resolver problemas de balanza de pagos y de obtención de recursos fiscales.

### **7-c Ahorro forzado**

El desarrollo se fundamenta en el ahorro para la inversión, y siendo aquél de un nivel muy bajo en nuestro país como nación en desarrollo, el impuesto debe tener una acción compulsiva como medio de lograr un ahorro forzado, pero evitando una extralimitación por el bajo nivel de ingreso per cápita que casi cubre solamente el límite de subsistencia, para lo cual, debería adoptarse una política de impuestos adicionales, como por ejemplo sobre beneficios excesivos, plusvalías, etc., destinados exclusivamente a constituir un fondo para obras de desarrollo económico, técnico y cultural del país.

### **7-d La reforma desde el punto de vista técnico y administrativo**

Para dar fin a este trabajo, concretaré en forma sintética los planteamientos que he hecho y los consideraré como principios que debe

cumplir una reforma tributaria desde los puntos de vista técnico y administrativo.

Considero que la reforma debe fundamentarse en los enunciados siguientes:

- 1) que el impuesto contribuya a la redistribución del ingreso nacional;
- 2) elasticidad-ingreso apropiada del sistema impositivo;
- 3) que los impuestos de aduanas se acomoden a las oscilaciones del comercio internacional;
- 4) llevar al máximo el efecto de reducir la demanda por quetzal de recaudación;
- 5) que los tributos fiscales orienten la conducta privada hacia los objetivos del plan como condición principal;
- 6) que el sistema sea orgánico desde el punto de vista técnico y administrativo;
- 7) simplificación y actualización del sistema de impuestos directos, en forma progresiva, integral, general y uniforme;
- 8) fomento de la formación de capital, mediante la concesión prudente de incentivos;
- 9) opción de un sistema objetivo y coordinado de administración tributaria, de manera que cada gravamen o impuesto se aplique a dar más solidez a los demás, y que aumente el número de contribuyentes; y
- 10) adecuación de la sistemática tributaria a los criterios de justicia y equidad predominantes en la concepción moderna.

## CONCLUSIONES

- 1) Los ingresos tributarios de Guatemala se orientan por el sistema de los impuestos indirectos, no garantizan el financiamiento de ningún plan de desarrollo económico, presentan rigidez de carácter estructural; y, constituyen el financiamiento de la mayor parte del gasto público;
- 2) La administración tributaria adolece de deficiencia por su sistemática tradicional;
- 3) La política y legislación tributarias del país no tienden a dar al impuesto función de redistribución del ingreso nacional;
- 4) La presión tributaria no está adecuada al nivel de renta per cápita debido a que los impuestos se vuelven regresivos;
- 5) Los impuestos no crean orientación de la inversión en industrias necesarias para el desarrollo; no canaliza el ahorro hacia la producción, ni lo desarrolla;
- 6) En el diseño de la política tributaria no se ha hecho la necesaria evaluación de la capacidad in actu (efectiva) y en potencia (potencial) del país;
- 7) El rendimiento fiscal no está en relación con el nivel del ingreso nacional, significando ello, que no se ha aprovechado plenamente el potencial financiero;
- 8) Todo el sistema tributario tiene áreas ocultas y áreas flojas que propician la evasión de los impuestos en forma excesiva;

- 9) Existen serios problemas tributarios relacionados con el mercado común, que deben resolverse con urgencia;
- 10) En 52 países en desarrollo Guatemala ocupa el 49 lugar en esfuerzo impositivo, con una razón tributaria de 9.3, que equivale a decir que el esfuerzo impositivo es bastante bajo;
- 11) En Guatemala se ha mantenido descuidada la tributación del agro, lo que ha contribuido a frenar en parte el desarrollo económico.

## RECOMENDACIONES

- 1) Debe reconocerse la urgente necesidad de integrar estrechamente la política tributaria con los programas de desarrollo económico, debiendo hacerse una reestructuración nueva de los impuestos;
- 2) Debe establecerse en Guatemala un régimen tributario agrícola que coopere a la reforma agraria para el desarrollo económico;
- 3) Es conveniente la sustitución del anacrónico impuesto del papel sellado y timbres fiscales sobre las ventas, por un impuesto sobre el valor agregado;
- 4) Es necesario reestructurar el impuesto a la renta, previa creación de las condiciones económicas necesarias que se señalan en el desarrollo de este trabajo de tesis, para su funcionamiento sobre las bases siguientes:
  - a) Que sea una fuente apreciable de ingresos fiscales, y un instrumento poderoso para modificar la redistribución actual del ingreso nacional en forma justa;
  - b) Que sea un impuesto de naturaleza colectiva que por lo menos alcance a las mayorías;
  - c) Que el impuesto sea adaptado a nuestra realidad económica-social;
  - d) Que el impuesto persiga finalidades de generalidad, productividad y flexibilidad suficiente para adaptarse a las condiciones individuales del contribuyente a manera de lograr una justicia tributaria en alto grado;

- e) Que el sistema del impuesto se estructure en tal forma que establezca trato preferencial para la inversión en determinadas actividades económicas que promuevan el desarrollo;
  - f) Armonización del impuesto de manera que reduzcan los desajustes en la estructura de costos y precios de los países del área Centroamericana; y,
  - g) Aplicación diferenciada del impuesto para los ingresos provenientes de la industria, la agricultura, los salarios y las profesiones, en forma justa y adecuada.
- 5) Armonizar urgentemente el sistema tributario con los demás países del área Centroamericana, cuyas economías forman el proceso de su integración, para no promover la desorientación de las inversiones por el estímulo de más bajos impuestos, principiándose la armonización con el impuesto sobre la renta.
- 6) Debe adoptarse un impuesto simplificado, sencillo, más controlable y de mayor rendimiento fiscal con una estructura de gravamen sobre la tenencia y transferencia de bienes;
- 7) Los impuestos al consumo, sobre aguardiente y licores, cerveza, vinos, gaseosas, cigarrillos, derivados del petróleo y otros deben ser reestructurados, cuyo fin principal sea obtener recursos necesarios para el desarrollo económico a través de la inversión pública;
- 8) Los impuestos al comercio exterior deben contribuir a atemperar las fluctuaciones de tal actividad;
- 9) Para promover el ahorro forzoso es necesario crear un gravamen adicional sobre beneficios excesivos, plusvalías, etc.; y,
- 10) La reforma tributaria debe abarcar una reestructuración de la administración financiera, dando nueva organización funcional al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

## BIBLIOGRAFIA

Ensayos sobre Economía Impositiva. Richard A. Musgrave y Carl S. Shoyp. Fondo de Cultura Económica.

Impuesto al Gasto. Nicholas Kaldor. Fondo de Cultura Económica.

Los Efectos Económicos de la Política Fiscal, Gunnar Myrdal. Aguilar S.A. de Ediciones.

Teoría de la Hacienda Pública, Richard A. Musgrave, Aguilar.

Hacienda Pública, Ursula K. Hicks. Aguilar.

Principios de Finanzas Públicas. Hugh Dalton. Ediciones Arayú.

Teoría de la Economía Fiscal. Earl R. Rolph. Aguilar.

Estudio comparativo de los sistemas tributarios de los países Centroamericanos. Esapac/Est/19/ 2000/66. Serie: Economía y Finanzas NO. 416. San José Costa Rica, Mayo de 1966.

Finanzas y Desarrollo. Revista Trimestral No.1, 1970, Publicada por el Fondo Monetario Internacional y el Grupo del Banco Mundial.

Finanzas y Desarrollo. Revista Trimestral NO.3, 1969. Publicada por el Fondo Monetario Internacional y el Grupo del Banco Mundial.

Teoría Macroeconómica Gardner Ackley. Biblioteca Uteha de Economía.

Tributación de Tierras Agrícolas en Economías Subdesarrolladas. Hasele P. Wald. Compañía General de Ediciones, S.A. México D.F. 1964.