

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ECONOMÍA

**"SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO: ANÁLISIS E
IMPORTANCIA EN EL CUMPLIMIENTO DE LAS
FUNCIONES FISCALES DEL ESTADO. PARA EL
PERÍODO 1996-2006"**

TESIS

PRESENTADA A LA HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

POR

CLAUDIA WALESKA RAXÓN DÍAZ

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE
ECONOMISTA

EN EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADA

Guatemala, julio de 2010

**MIEMBROS DE LA HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Lic. José Rolando Secaida Morales	Decano
Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales	Secretario
Lic. Álvaro Joel Girón Barahona	Vocal 1°.
Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero	Vocal 2°.
Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso	Vocal 3°.
P. C. Edgar Arnoldo Quiché Chiyal	Vocal 4°.
P. C. José Antonio Vielman	Vocal 5°.

EXONERADA DEL EXÁMEN DE ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS

Con promedio de 80 puntos, conforme al Artículo 15 del Reglamento para Evaluación Final de Exámenes de Áreas Prácticas y Examen Privado de Tesis y al Punto Quinto Inciso 5.1, del Acta 25-2007, de la sesión celebrada por la Junta Directiva el 11 de septiembre de 2007.

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ EL
EXÁMEN PRIVADO DE TESIS**

Lic. Alberto Guerra Castillo	Presidente
Lic. Oscar Erasmo Velásquez Rivera	Examinador
Lic. Humberto Pérez Montenegro	Examinador

ASESOR DE TESIS

Lic. Wagner Ricardo Meneses Paz



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
VEINTIDOS DE JUNIO DE DOS MIL DIEZ.**

Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.4, subinciso 5.4.1 del Acta 10-2010 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 21 de junio de 2010, se conoció el Acta ECONOMÍA 49-2010 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 8 de marzo de 2010 y el trabajo de Tesis denominado: "SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO: ANÁLISIS E IMPORTANCIA EN EL CUMPLIMIENTO DE LAS FUNCIONES FISCALES DEL ESTADO. PARA EL PERIODO 1996-2006", que para su graduación profesional presentó la estudiante CLAUDIA WALESKA RAXÓN DÍAZ, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"D Y ENSEÑAD A TODOS"


LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO




LIC. JOSE ROLANDO SECADA MORALES
DECANO



Imp.

DEDICATORIA

A DIOS:

Por ser el principio de la sabiduría,
por ser la fortaleza de mi vida,
por su eterno amor y por sus misericordias
que he visto manifiestas cada día de mi vida.

A MIS PADRES:

Pedro y Mildry Raxón.

A ti papi por tu singular ejemplo de fidelidad,
amor a Dios y perseverancia, gracias por
tu incondicional apoyo y cada una de tus oraciones.

Y a ti mami, por tu amor, ternura y oraciones
pero principalmente por todos los éxitos que
sin duda alguna habrías alcanzado pero decidiste
cambiar por estar con nosotros tus hijos.

ÍNDICE

Pág.

INTRODUCCIÓN	i
--------------------	---

CAPÍTULO I MARCO CONCEPTUAL

1.1 ELEMENTOS INTRODUCTORIOS SOBRE LAS FINANZAS PÚBLICAS	1
1.2 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL PENSAMIENTO FINANCIERO	1
1.3 LA NECESIDAD DE EXISTENCIA DEL SECTOR PÚBLICO.....	5
1.4 ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.....	6
1.5 EL ESTADO Y SUS FUNCIONES FISCALES.....	7
1.5.1 FUNCIÓN DE ASIGNACIÓN	8
1.5.2 FUNCIÓN DE DISTRIBUCIÓN	9
1.5.3 FUNCIÓN DE ESTABILIZACIÓN.....	9
i) Instrumentos Monetarios.....	10
ii) Instrumentos Fiscales	11
1.6 DEFINICIÓN DE SISTEMA TRIBUTARIO	11
1.6.1 PRINCIPIOS OBSERVABLES EN UN SISTEMA TRIBUTARIO	12
i) Principios Generales	12
ii) Principio de Legalidad	13
iii) Principio de Generalidad	13
iv) Principio de Igualdad.....	13
v) Principio de Progresividad	13

CAPÍTULO II SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO

2.1 GENERALIDADES.....	14
2.1.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y CRITERIOS GENERALES.....	14
i) Principios Constitucionales	14

ii) Criterios Generales	17
2.1.2 OBJETIVOS Y FINES DEL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO.....	19
2.1.3 PRINCIPALES IMPUESTOS APLICADOS EN GUATEMALA.....	20
i) Impuestos Directos	21
ii) Impuestos Indirectos	21
2.2 COMPORTAMIENTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO EN EL PERÍODO 1996 A 2006	22
2.2.1 EFECTOS DE LAS PRINCIPALES REFORMAS FISCALES DURANTE EL PERÍODO 1996 A 2006	22
i) Gobierno de Álvaro Arzú (1996 – 2000)	22
ii) Gobierno de Alfonso Portillo (2000 – 2004)	27
iii) Gobierno de Oscar Berger (2004 – 2006)	30
2.2.2 ANÁLISIS DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA DURANTE EL PERÍODO 1996 - 2006	32
2.3 ANÁLISIS DE LA ESTRUCTURA DEL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO..	40
2.3.1 DETERMINACIÓN DE CARACTERÍSTICAS DE REGRESIVIDAD OBSERVABLES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO.....	46
2.4 BREVE ANÁLISIS DE LA EJECUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO	52
CAPÍTULO III	
ANÁLISIS DEL CUMPLIMIENTO DE LAS FUNCIONES FISCALES DEL ESTADO	
3.1 CUMPLIMIENTO DE LA FUNCIÓN DE ASIGNACIÓN	58
3.2 CUMPLIMIENTO DE LA FUNCIÓN DE DISTRIBUCIÓN	64
3.3 CUMPLIMIENTO DE LA FUNCIÓN DE ESTABILIZACIÓN.....	67
CONCLUSIONES	74
RECOMENDACIONES.....	76
BIBLIOGRAFÍA	77
ANEXOS	82
Anexo 1: La carga tributaria global en Guatemala	83

Anexo 2: descripción de los principales impuestos directos aplicados en Guatemala	85
Anexo 3: descripción de los principales impuestos indirectos aplicados en Guatemala....	86
Anexo 4: Generalidades sobre las “Disposiciones para el fortalecimiento de la administración tributaria (Dto. 20-06).....	89
Anexo 5: Datos de recaudación por impuesto para el período 1996 – 2006	91

ÍNDICE DE GRÁFICOS

No.	Pág.
1. Guatemala: tasa de variación de la recaudación. Período 1996 – 2006	35
2. Guatemala: comparación de la carga tributaria observada vs. meta trazada. Período 2002 – 2006.....	39
3. Guatemala: comparación de la carga tributaria con otros países centroamericanos. Período 2000 – 2006	43
4. Guatemala: estructura del sistema tributario. Período 1996 – 2006	45
5. Guatemala: gasto en salud y asistencia social como porcentaje de los ingresos tributarios. Período 1996 – 2006	62
6. Guatemala: gasto en educación, ciencia y tecnología como porcentaje de los ingresos tributarios. Período 1996 – 2006	63
7. Guatemala: gasto en vivienda como porcentaje de los ingresos tributarios. Período 1996 – 2006.....	63
8. Guatemala: gasto en seguridad interna como porcentaje de los ingresos tributarios. Período 1996 – 2006.....	64
9. Guatemala: distribución de la carga tributaria por clase de ingreso. Período 1998	65
10. Guatemala: saldo de la deuda pública interna y externa. Período 1996 – 2006.....	71

11. Guatemala: saldo de la deuda pública frente a algunos indicadores macroeconómicos. Período 1996 – 2006.....	72
12. Guatemala: inflación. Período 1996 – 2006	73
13. Guatemala: nivel de empleo. Período 1996 – 2006	74

ÍNDICE DE CUADROS

No.	Pág.
1. Guatemala: recaudación fiscal. Período 1996-2006	34
2. Guatemala: carga tributaria. Período 1996-2006	40
3. Guatemala: comparación de la carga tributaria con otros países centroamericanos. Período 2000 – 2006	44
4. Guatemala: participación proporcional de cada impuesto sobre total anual recaudado. Período 1996-2006.....	46
5. Guatemala: distribución de la carga tributaria. Período 1996-2006	49
6. Guatemala: carga tributaria de los hogares del país. Año 1998	51
7. Guatemala: ejecución presupuestaria del gobierno central. Período 1996-2006.....	55
8. Guatemala: integración de los gastos de gobierno. Período 1996-2006.....	56
9. Guatemala: gasto público de la administración central por finalidad y función. Período 1996-2006	57
10. Guatemala: gasto público de la administración central destinado a los sectores sociales prioritarios. Período 1996-2006.....	60

INTRODUCCIÓN

En Guatemala, la política fiscal ha cobrado cierta relevancia para diversas instituciones y personas, quienes han considerado que a través de ésta se presenta la posibilidad de proponer acciones tendientes a mejorar el uso de instrumentos fiscales para el incremento de la recaudación, en el marco de una mejora al sistema tributario, con el objetivo que el Estado se haga de recursos y cumpla de manera más eficiente con sus distintas funciones, las cuales ejecuta a través de distintos mecanismos.

Bajo el contexto anterior, se consideró oportuno el desarrollo de la presente investigación denominada: **“Sistema tributario Guatemalteco: Análisis e Importancia en el Cumplimiento de las Funciones Fiscales del Estado. Para el periodo 1996-2006”**, la cual exhibe como objetivo general analizar el sistema tributario guatemalteco, con el fin de determinar si la administración del mismo cumple con las funciones fiscales de asignación, distribución y estabilidad económica, así como verificar si su estructura responde a los principios establecidos en la Constitución Política de la República. Adicionalmente, este documento persigue proporcionar algunos elementos de investigación que sirvan de apoyo a los interesados en este ámbito para la ampliación de nuevos proyectos.

La hipótesis de investigación, sobre la cual gira el desarrollo de este documento, fue planteada de la siguiente manera: “El sistema tributario Guatemalteco, como principal medio de aprovisionamiento de recursos fiscales dirigidos a la satisfacción de las necesidades públicas, se presenta ineficiente, debido a que muestra una serie de inconsistencias en su composición, las cuales se evidencian principalmente por su carácter regresivo; dicha ineficiencia ha contribuido al incumplimiento de las funciones fiscales del Estado.” Además se consideró que “la ineficiencia del sistema tributario guatemalteco se refleja en la baja recaudación que la Administración Tributaria logra a través de la aplicación de los instrumentos que le proporciona el sistema, que se traducen en la incapacidad del Estado para ejecutar las medidas necesarias para el cumplimiento de sus funciones fiscales”.

Para el proceso de investigación ejecutado se cumplieron los lineamientos establecidos previamente en el plan de investigación, los cuales fueron orientados al aprovisionamiento de elementos adecuados para la aprobación o refutación de la hipótesis de investigación. Con este fin, el contenido del trabajo elaborado fue estructurado en tres capítulos, los cuales se describen a continuación.

En el Capítulo I, se efectuó una descripción teórica de las finanzas públicas, destacando entre otros, por qué es necesario que exista el sector público y cuáles deberían de ser sus funciones básicas; asimismo dentro de dicho capítulo, se investigó sobre cuáles deberían de ser los principios sobre los que descansa un sistema tributario.

En el Capítulo II, se hace referencia particular al Sistema Tributario Guatemalteco; en el mismo, se realizó una descripción general de los principios y criterios generales que prevalecen en el citado sistema. Adicionalmente, se muestran los efectos que han tenido en la recaudación, las diferentes reformas tributarias en el país. Asimismo, se analizó sobre la estructura de dicho sistema, con el objetivo de determinar si el mismo ha sido capaz de ser lo suficientemente sostenible en el tiempo de tal manera que permita al Estado recaudar los fondos para cumplir con su papel de asignador eficiente de los recursos. Además, se evalúan las características de regresividad de dicho sistema. Dado que todo sistema tributario implica un proceso de tres etapas: la imposición de los tributos, su recaudación y finalmente su ejecución, finalmente se aborda en este capítulo la composición y comportamiento de la ejecución del gasto público.

En el Capítulo III, se efectuó un análisis del cumplimiento de las funciones fiscales del Estado, se evaluó el cumplimiento de las funciones del Estado de asignación, distribución y de estabilización económica, lo cual permitió llegar a las conclusiones que se presentan en este documento.

Como ya se mencionó, se espera que la información proporcionada en esta investigación sirva de marco general para futuros trabajos que se desarrollen en esta materia y principalmente se espera que permita al lector entender la importancia del sistema tributario para el desenvolvimiento de las funciones fiscales del Estado.

CAPÍTULO I

MARCO CONCEPTUAL

1.1 ELEMENTOS INTRODUCTORIOS SOBRE LAS FINANZAS PÚBLICAS

La palabra “finanzas” proviene de la voz griega, *finos*, del latín, *finis*, que significa “fin”, en un principio se aplicó este término como “fin de los negocios jurídicos, o al pago con que ellos terminan”, posteriormente surge la palabra “finanzas” la cual implicaba otros elementos esenciales para que se produjera tal fin, estos estaban constituidos por los recursos o ingresos¹.

Por otra parte, las Finanzas Públicas atienden todo lo relacionado con la forma de satisfacer las necesidades que demande la población que integra un Estado, se inclinan a cubrir las exigencias del colectivo, donde predomina el interés general².

Asimismo, las Finanzas Públicas constituyen la rama del conocimiento humano que estudia los principios abstractos, los objetivos políticos y las normas legislativas que rigen la adquisición, la gestión y el empleo de la riqueza requerida por los entes públicos para la satisfacción de las necesidades públicas³.

1.2 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL PENSAMIENTO FINANCIERO

Araneda Dörr (1994) define dos momentos en los cuales se desarrollaron las finanzas públicas: el clásico⁴ y el moderno⁵.

¹ Romero Contreras, Yibetza Thais. “Las Finanzas Públicas”. Monografía. Venezuela. Enero 2009., p. 1

² *Ibidem*

³ *ibidem*

⁴ Araneda Dörr, Hugo. “Finanzas Públicas”. Colección Manuales Jurídicos. Editorial jurídica de Chile. 3ª edición actualizada. Santiago de Chile. 1994. Págs. 15 - 17

⁵ Araneda Dörr. Hugo. *Óp. Cit.* Pág. 17 - 19

i) Concepto Clásico de las Finanzas Públicas

La concepción clásica de las finanzas públicas que predominó desde la Revolución Francesa hasta la primera postguerra, limitaba los fines del Estado y reducía sus medios de acción, es decir, su patrimonio, a una finalidad restringida a la que le correspondían naturalmente recursos escasos.

Bajo esta concepción, bastaba que el Estado asegurara la defensa de su territorio, mediante una fuerza armada poderosa que actuara en potencia en prevención de las guerras y que, surgidos estos conflictos, fuera capaz de imponer la voluntad nacional por la acción de las armas. Bastaba igualmente que el Estado asegurara la justicia interna, con mayor o menor eficacia según el sentido de la evolución de las distintas épocas, y que hiciera efectiva esta justicia mediante una fuerza policial apta para mantener el orden jurídico en el interior del territorio. Con escasas variantes, éstos eran los rubros fundamentales de los gastos del Estado a los que habría de agregar el lujo desmedido de las cortes reales. La corte y la fuerza armada representaban las partes principales de los egresos públicos.

Pero el nivel de vida de sus habitantes era misión ajena al Estado. En este aspecto, la doctrina liberal sobre las finanzas clásicas le asignaba el simple rol de permitir el libre juego del interés personal dentro de un marco de orden de plena libertad económica. Algunas obras públicas encomendadas a la responsabilidad estatal, no alteraban esta norma general de abstención.

Para fines tan limitados, el medio de acción, constituido por el patrimonio estatal, lo era igualmente, y la gestión financiera obedecía a principios muy simples. Estos principios preconizaban realizar el mínimo de gastos, no interferir la iniciativa privada mediante la gestión financiera y mantener rígidamente el equilibrio del presupuesto fiscal. La principal virtud de las finanzas bajo el esquema clásico, era el ahorro y el principal rol del Ministro de Hacienda o Finanzas, consistía en evitar el dispendio de los recursos públicos.

Es oportuno comentar que antes de la Revolución Francesa, los ingresos provenían fundamentalmente de los sectores de escasos recursos, bajo un sistema de privilegios

tributarios. La nobleza y el clero no pagaban tributos mientras que el pueblo o estado llano⁶ aportaba los fondos destinados a los gastos estatales. Tales gastos se producían principalmente por el lujo de las cortes reales y la organización de poderosas fuerzas armadas. De esta manera se producía regresión tributaria, que generaba la redistribución injusta de la renta y la riqueza.

Con posterioridad a la Revolución Francesa, y ya iniciado el período de las finanzas clásicas, el sistema de privilegios tributarios fue reemplazado por el principio de la generalidad y la proporcionalidad del impuesto. Bajo este régimen no había excepciones ni franquicias, pero la carga impositiva se aplicaba con un criterio de igualdad matemática que perjudicaba a los sectores de escasos recursos, ya que al aportar igual proporción de sus reducidos ingresos, debían privarse de la satisfacción de necesidades esenciales.

En síntesis, las finanzas clásicas se caracterizan por las limitaciones de los fines estatales y la falta de sentido social del gasto público, juntamente con la regresión tributaria, que obligaba a pagar a los sectores de escasos recursos los gastos que favorecían principalmente a las clases sociales privilegiadas.

ii) Concepto Moderno de las Finanzas Públicas

A partir de la primera postguerra, excediendo notoriamente el marco de las finanzas clásicas, los fines del Estado se extienden al campo económico y social bajo el imperativo de superar el nivel de vida del ser humano. El patrimonio estatal crece, paralelamente, para atender los fines clásicos con otras exigencias junto a los nuevos objetivos incorporados a las finanzas funcionales. Los gastos del Estado aumentan visiblemente desde la primera guerra mundial, más que en proporción con el crecimiento de la población o del ingreso nacional.

⁶ **Estado llano** es uno de los tres estamentos básicos de la sociedad propia del Feudalismo. Se compone de la población carente de los privilegios que gozaban el Clero y la Nobleza, por tanto puede ser también considerado equivalente al grupo de no privilegiados o de pecheros (los que estaban sujetos al pago de impuestos). También puede denominarse pueblo llano o pueblo a secas, plebe (por similitud a la división de la sociedad romana en patricios y plebeyos), o común.

La gran innovación de las finanzas modernas radica en su finalidad de obtener mejores condiciones de vida. Esta tarea no queda entregada por entero al individuo, como en las finanzas clásicas, sino que es asumida por el Estado en mayor o menor grado, que va desde el intervencionismo estatal hasta la planificación integral de la actividad económica.

Los países de economía integralmente planificada⁷ suponen el propósito de elevar el nivel de vida de sus habitantes mediante un sistema político que dirige al individuo a los designios del Estado. Las finanzas, bajo este régimen, se conciben como la administración general del Estado empresario, que como propietario de todo sistema productor se orienta a distribuir salarios entre los individuos para fijar su nivel de vida y regular su capacidad de consumo.

Los países de economía libre conservan, en mayor o menor grado, la propiedad privada de los bienes de producción y la iniciativa del individuo para decidir sobre su trabajo y su consumo. Bajo sus condiciones ideales, las finanzas públicas se enfocan en dos aspectos: producir más y distribuir con más justicia, buscan mejorar el nivel de vida de sus habitantes compatible con la potencialidad de la economía nacional. Para alcanzar tales fines los Estados emplean fundamentalmente la intervención financiera o política fiscal.

Bajo la concepción de las finanzas modernas, los fondos destinados a los gastos públicos deberían provenir principalmente de los sectores de mayores recursos, a la inversa de lo que ocurría en las finanzas clásicas. Los sistemas tributarios deberían ser progresivos y proporcionales discriminatorios y gravar con más intensidad los altos ingresos y las grandes concentraciones de riqueza, mientras que los gastos públicos se deberían realizar con un criterio fundamentalmente social, en beneficio de los sectores de recursos escasos.

⁷ Una economía integralmente planificada es un sistema económico que establece la administración de la economía por parte del Estado o por un grupo Central de Planificación (consejos, grupos comunitarios, regionales, etc.); con el fin de regular la producción y el consumo a través de la formulación y control de los sectores y ramas productivas, asignando recursos y fijando objetivos. El papel del mercado es reducido o bien inexistente.

En materia tributaria, puede decirse bajo este concepto moderno de las finanzas públicas, que la progresión consiste en aumentar la tasa del impuesto juntamente con el incremento de la base impositiva, de manera que la tasa resulte más alta mientras mayor sea la suma a que se aplique. En el mismo sentido, la discriminación impositiva tiene por objeto adecuar un sistema múltiple de tasas proporcionales a las características propias de la materia imponible, en cuanto estas características reflejen mayor o menor capacidad tributaria.

En resumen, las finanzas modernas, denominadas también finanzas funcionales, se caracterizan por la búsqueda de mayor extensión del gasto público, determinada por la gran amplitud de los fines estatales, los que adquieren además un contenido eminentemente social. A la vez, buscan que los ingresos del Estado provengan fundamentalmente de los sectores de altos recursos, mediante sistemas tributarios progresivos y proporcionales discriminatorios que combinados con gastos de carácter social promueven una justa redistribución de la renta y la riqueza.

1.3 LA NECESIDAD DE EXISTENCIA DEL SECTOR PÚBLICO

Se debe iniciar el análisis partiendo del reconocimiento de que la política pública es necesaria para guiar, corregir y complementar al mercado en algunos aspectos, de ahí la necesidad de existencia del Sector Público. Un conjunto de razones explican este hecho, principalmente se pueden mencionar⁸:

- La afirmación de que el mercado conduce a la utilización eficiente de recursos se basa en la condición de mercados competitivos de factores y productos, lo que implica que no debe presentar obstáculo a la libre entrada al mercado, por lo que los consumidores y productores deben tener un conocimiento total del mercado. La regulación gubernamental u otras medidas pueden ser necesarias para asegurar estas condiciones.

⁸ Musgrave, Richard A. y Peggy B. "Hacienda Pública Teórica y Aplicada". McGraw Hill. Quinta Edición. México. 1994. Pág. 5 – 7.

- Con mayor generalidad, los acuerdos e intercambios contractuales necesarios para el funcionamiento del mercado no pueden existir sin la protección y refuerzo de una estructura legal prevista por el gobierno.
- El sistema de mercado, especialmente en una economía de alto desarrollo financiero, no se comporta necesariamente con un alto nivel de empleo, una estabilidad en el nivel de precios ni una tasa de crecimiento económico socialmente deseado. Es necesaria la intervención pública con el fin de asegurar el cumplimiento de estos objetivos.

Mantener estas limitaciones del mecanismo de mercado hace necesarias medidas correctoras o compensadoras de política pública lo que no prueba, naturalmente, que cualquier medida política que se aplique vaya a mejorar realmente el rendimiento del sistema económico.

1.4 ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

La actividad financiera del Estado comienza en el momento en que éste se apropia de las riquezas o bienes producidos por las demás economías, y las convierte en ingresos para atender los gastos que le causará cumplir su deber de satisfacción de las necesidades públicas. Dicha actividad termina cuando el ingreso público se ha convertido en servicio público o en un medio de satisfacer la necesidad.

El Estado tiene que desarrollar una actividad de carácter económico, encaminada a la obtención de medios que le permitan satisfacer las necesidades colectivas mediante la realización de los servicios públicos.

De ahí que los elementos que la integran la actividad financiera del Estado son los siguientes:

- Las Necesidades Públicas: Nacen de la colectividad y se satisfacen mediante la actuación del Estado quien será garante de las principales necesidades que se originen dentro de una colectividad. Estas necesidades, como las ramas de salud, educación, justicia y seguridad, solamente podrán ser satisfechas por el Estado

debido a que son de imposible cumplimiento por cada uno de los individuos que conforman el colectivo.

- Servicios Públicos: Son las actividades que el Estado realiza para procurar la satisfacción de las necesidades públicas. Se encuentran estrechamente vinculados a las necesidades frente a las cuales están llamados a satisfacer, por lo cual se distinguirá entre servicios públicos esenciales y no esenciales.
- Gasto Público: Son las inversiones o erogaciones de riquezas que las entidades públicas hacen para la producción de los servicios necesarios para la satisfacción de las necesidades públicas, y para enfrentar a otras exigencias de la vida pública, que son llamadas propiamente servicios.
- Recursos Públicos: Son los medios por razón de los cuales se logran sufragar los gastos públicos y constituyen todos los ingresos financieros a la tesorería del Estado, cualquiera sea su naturaleza económica o jurídica.

1.5 EL ESTADO Y SUS FUNCIONES FISCALES

Siendo el Estado el conjunto de instituciones que poseen la autoridad y potestad para establecer las normas que regulan una sociedad, teniendo soberanía interna y externa sobre un territorio determinado, en la actualidad es posible presentar algunos objetivos políticos o funciones primordiales que corresponden al mismo y que están, sino enteramente definidos, en buena medida. Entre estos objetivos del Estado se pueden mencionar los siguientes⁹:

- La provisión de bienes sociales o el proceso por el que el uso total de los recursos se divide entre bienes privados y sociales y por el que se elige la combinación de bienes sociales. Esta provisión puede ser denominada **función de asignación** de la política presupuestaria.
- El ajuste de la distribución de la renta y la riqueza para asegurar su adecuación a lo que la sociedad considera como un estado “equitativo” o “justo” de distribución, aquí denominado **función de distribución**.

⁹ Ibídem. Págs. 7 – 15.

- La utilización de la política presupuestaria como un medio de mantener un alto nivel de empleo, un grado razonable de estabilidad de los precios y una tasa apropiada de crecimiento económico que considere los efectos sobre el comercio internacional y la balanza de pagos. Nos referimos a todos estos objetivos como ***función de estabilización***.

En la medida que estos objetivos sean distintos, es probable que cualquier medida de ingreso o gasto afecte a más de un objetivo. Como se observa, ahora el problema consiste consecuentemente en diseñar la política presupuestaria de forma que la persecución de un objetivo no obstaculice la consecución de otro.

1.5.1 FUNCIÓN DE ASIGNACIÓN

Los bienes sociales o públicos no pueden proveerse mediante el sistema de mercado, es decir, a través de transacciones entre consumidores y productores individuales, esto producto de las fallas que experimentan, pero ¿por qué se producen estos fenómenos? La razón básica para el fallo de mercado en la provisión de los bienes sociales está en que los beneficios que producen los bienes sociales no se limitan al consumidor en concreto que adquiere el bien, como es el caso de los bienes privados, sino que se encuentran disponibles para otros consumidores.

Conjunto a la existencia de los bienes sociales se presenta el problema de cómo debería el gobierno determinar la cantidad de estos bienes que ha de proveer, la dificultad reside en decir la clase y cantidad de un bien social que debería suministrarse y cuánto se debería de pedir que pagara un consumidor determinado por él. Puede resultar razonable establecer que el consumidor pague por los beneficios que reciba, pero esto no resuelve el problema, el conflicto radica en cómo valora estos beneficios el que los recibe, las personas preferirán disfrutar como usuarios gratuitos de lo que otros faciliten.

Por lo tanto, se hace necesaria una técnica diferente por la que puedan determinarse la oferta de bienes sociales y la asignación de su costo. En esta situación el proceso político entra en escena como sustituto del mecanismo de mercado. La toma de decisiones por los electores se transforma en un sustituto de la revelación de

preferencias mediante el mercado y la obtención de las participaciones en el costo que se decida que deben ser aplicadas por la vía fiscal.

1.5.2 FUNCIÓN DE DISTRIBUCIÓN

Entre los diferentes mecanismos fiscales la redistribución se instrumenta más directamente mediante:

- Un esquema de impuesto transferencia que combina la imposición progresiva de la renta de las familias con ingresos superiores con una subvención a las de menor renta.
- Impuestos progresivos utilizados para la financiación de servicios públicos, especialmente de vivienda social que beneficia a las familias de bajos ingresos, y
- Una combinación de impuestos sobre los bienes adquiridos mayoritariamente por los consumidores de ingresos elevados, junto con una serie de subvenciones a otros productos que son utilizados principalmente por los consumidores de renta baja.

Aunque la redistribución implica inevitablemente un costo de eficiencia, esto no supone en sí mismo una razón concluyente en contra de estas medidas. Nos dice simplemente que cualquier cambio distributivo dado debería ser logrado al menor costo de eficiencia posible y que existe la necesidad de equilibrar los objetivos de eficiencia y equidad en conflicto. Una política óptimamente dirigida debería considerar ambas cuestiones.

Actualmente la cuestión de la distribución es un foco de controversia en el debate presupuestario. En particular juega un papel clave para determinar las políticas de impuestos y transferencias.

1.5.3 FUNCIÓN DE ESTABILIZACIÓN

Una vez tratado el papel de la política presupuestaria en cuestiones de asignación y distribución, ahora se debe examinar su peso en la política macroeconómica, es decir sobre objetivos tales como un alto nivel de empleo, un razonable grado de estabilidad

del nivel de precios, la solidez de las cuentas exteriores y una aceptable tasa de crecimiento económico.

La consecución de los objetivos anteriores no se produce automáticamente, sino que exigen la dirección de la política pública. Sin ella, la economía tiende a estar sujeta a fluctuaciones importantes y puede sufrir períodos sostenidos de desempleo e inflación. Para empeorar las cosas el desempleo y la inflación pueden coexistir, con una dependencia externa creciente, los impulsos de inestabilidad se pueden transmitir de un país a otro, lo que complica aún el problema.

La función de estabilización se logra a través de la aplicación de distintos instrumentos, los instrumentos monetarios y los instrumentos fiscales.

i) Instrumentos Monetarios

Aunque algunos consideran oportuno confiar en el mecanismo de mercado cuando funciona de forma adecuada para determinar la asignación de recursos entre los bienes privados, éste no puede por sí solo regular adecuadamente la oferta monetaria. Como señalaba hace un siglo Walter Bagehot¹⁰ “el dinero no se controla a sí mismo”. El sistema bancario, sin ningún tipo de control, no producirá exactamente aquella oferta monetaria que resulta compatible con la estabilidad económica, sino que acentuará las tendencias a las fluctuaciones existentes, por consiguiente, la oferta monetaria debe ser controlada por la autoridad monetaria central (Banco Central) y ajustarse a las necesidades de la economía en términos tanto de la estabilidad a corto plazo como del crecimiento a largo plazo.

¹⁰ Walter Bagehot (1826-1877) periodista, politólogo y economista inglés. Su conocido libro de 1867, *The English Constitution*, describe como opera realmente la forma de gobierno británica detrás de su fachada. Entre otras de sus obras se encuentran *Physics and Politics* de 1872, uno de los primeros intentos por aplicar el concepto de evolución en las sociedades y el escrito de 1873 *Lombard Street*, un estudio sobre los métodos bancarios.

ii) Instrumentos Fiscales

La política fiscal también tiene una incidencia directa en el nivel de demanda. La elevación del gasto público será expansiva ya que se incrementará la demanda inicialmente en el sector público y de ahí se transmite a los mercados privados. De forma análoga, los recortes impositivos pueden ser expansivos ya que los contribuyentes tendrán un mayor nivel de renta y, por tanto, puede esperarse que gasten más. En consecuencia los cambios en el nivel de déficit juegan un importante papel.

Cabe señalar que al propio tiempo, la forma en que se financie el déficit es importante. Si va acompañada de una política monetaria no restrictiva, los aspectos expansivos de la financiación del déficit serán mayores que si se financia mediante un incremento de la apelación al crédito. Si la política monetaria fuera restrictiva, la colocación de deuda adicional producirá un incremento en el tipo de interés y en consecuencia tendrá un efecto restrictivo sobre el nivel de la actividad del mercado.

1.6 DEFINICIÓN DE SISTEMA TRIBUTARIO

Sistema tributario es la denominación aplicada al sistema impositivo o de recaudación de un país, el cual consiste en la *fijación, cobro y administración de los impuestos y derechos internos y los derivados del comercio exterior que se recaudan en el país*.¹¹ Es considerado un mecanismo que permite el ejercicio eficiente del poder tributario por parte del Estado y sirve de instrumento, a través de la norma jurídica, para la consecución de fines precisos, tales como la obtención de los ingresos necesarios para solventar el gasto público.

Estos impuestos y derechos internos son un conjunto de tributos que son resultado de las instituciones jurídicas y políticas de un país, de su estructura social, de la magnitud de sus recursos, de la forma de distribución de los ingresos, de su sistema económico.¹²

¹¹ Sosa, Edwin Rolando. "Glosario Tributario". Universidad de San Carlos de Guatemala. Proyecto Es Tu Derecho

¹² Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. p. 513.

Los sistemas tributarios están conformados y constituidos por el conjunto de tributos que estén vigentes en un país determinado y por supuesto, en una época establecida. Esto explica que cada sistema tributario es distinto a otro, ya que cada uno de ellos está integrado y formado por los variados impuestos que cada país adopte según sea su producción, formas políticas, tradiciones, y naturaleza geográfica de los mismos.

Un sistema tributario siempre está presidido por una idea dominante, la función recaudadora. Las circunstancias de los cambios económicos y de las necesidades públicas hacen que sea esa más que nunca una función primordial y que introduzca una serie de contradicciones adicionales al esquema teórico inicial. La coherencia que hace al conjunto de tributos un sistema tributario, es principalmente la forma en que se logra la funcionalidad económica, política, social entre medios tributarios y fines perseguidos por el sistema.

1.6.1 PRINCIPIOS OBSERVABLES EN UN SISTEMA TRIBUTARIO

i) Principios Generales

Según la teoría tributaria los tributos deben estar basados en los principios generales de efectividad, eficiencia, equidad y sencillez.

Efectividad: De conformidad con este principio, el principal objetivo de un impuesto es el de generar ingresos, específicamente un nivel de ingresos fijado como meta.

Eficiencia: La eficiencia tributaria puede medirse por la forma en que satisface las necesidades fiscales sin producir disturbios o distorsiones en las decisiones de producción y consumo del mercado. Algunos llaman a este principio neutralidad.

Equidad: La equidad significa que el sistema de tributación seleccionado para generar un ingreso fiscal debe ser lo más justo posible.

Sencillez: En la administración tributaria implica que la recaudación de impuestos en sí no debe absorber grandes niveles de recursos fiscales, que los puntos de

recaudación deben ser pocos y fáciles de vigilar, y que la fórmula tributaria debe ser sencilla y fácil de aplicar. El costo de su administración debe ser mínimo.

ii) Principio de Legalidad

“Los tributos se debe establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstracta, impersonales y emanadas del poder legislativo”¹³. Este principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones al mismo, que ya en su defecto, parte de su patrimonio es tomado por el Estado. “El Estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios particulares para sacar de ellos una tajada para su placer.”¹⁴

Los caracteres esenciales de los tributos, la forma, el contenido y alcance de la obligación tributaria deben estar consignados expresamente en la ley, de tal modo de que el Estado sea arbitrario de la autoridad y del cobro del impuesto.

iii) Principio de Generalidad

Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o jurídica se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, este deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o cultura.

iv) Principio de Igualdad

Señala que no debe excluirse a ningún sector de la población para el pago del tributo.

v) Principio de Progresividad

Este principio describe que a mayor capacidad económica mayor será el pago producido ya que habrá un alto nivel de vida de la población dando paso a la obtención de un sistema tributario eficiente para la recaudación de los tributos.

¹³ Flores, Ernesto. Curso de Finanzas y Derecho Tributario. p. 192

¹⁴ Villegas, Héctor B. Ob. Cit. p.199

CAPÍTULO II

SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO

Como se mencionó con anterioridad, “la coherencia que hace al conjunto de tributos un sistema tributario, es principalmente la forma en que se logra la funcionalidad económica, política y social entre medios tributarios y fines perseguidos por el sistema”, lo que permite interpretar que dentro de si se presenta un proceso, el cual puede sintetizarse en:

1. La imposición de tributos,
2. La recaudación de dichos tributos, y
3. La asignación o ejecución de tal recaudación, que puede ser visto desde el gasto público

Partiendo de este esquema, en el presente capítulo se presentan las principales particularidades que caracterizan el caso guatemalteco y se plantea una descripción de la situación de dicho proceso para el período de estudio.

2.1 GENERALIDADES

A pesar que los sistemas impositivos en general cumplen cierto número de características, existen algunas de ellas que describen específicamente al de cierto país, esto como producto de que cada sistema responde a ciertos rasgos de la sociedad a la que representa. Es por ello que en la sección actual se plantean las particularidades que atañen específicamente al desarrollo del sistema tributario guatemalteco.

2.1.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y CRITERIOS GENERALES

i) Principios Constitucionales

De conformidad con las literales d) y e) del artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, son deberes de los guatemaltecos, entre otros, el contribuir con los gastos públicos, en forma prescrita por la ley y a obedecer las leyes, puede partirse de estos mandatos para encontrar el origen del poder tributario que posee el

Estado sobre sus ciudadanos y que se limita a los principios constitucionales que se mencionarán más adelante.

Asimismo corresponde al Congreso de la República decretar, reformar y derogar las leyes¹⁵ de la nación, por lo tanto le corresponde también crear los impuestos, los cuales nacen a la vida legal por medio de Decretos. Según los artículos 171 y 239 de la Constitución Política de la República, corresponde con exclusividad al Congreso decretar impuestos ordinarios y extraordinarios¹⁶, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria. El Congreso de la República también posee la potestad de decretar amnistías¹⁷.

Pueden considerarse entonces literalmente los siguientes dos artículos de la Constitución Política de la República como los principios constitucionales que rigen el sistema tributario en Guatemala:

ARTICULO 239.- "*Principio de legalidad.* Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a. El hecho generador de la relación tributaria;
- b. Las exenciones;
- c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d. La base imponible y el tipo impositivo;

¹⁵ Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo No. 171, 1985 con reformas de 1993.

¹⁶ Los **impuestos ordinarios** son los impuestos cuya imposición y recaudación es regular y fija, destinados a cubrir los gastos públicos normales. Por su parte, los **impuestos extraordinarios** son aquellos cuya imposición y recaudación no es regular y fija, destinados a cubrir una determinada necesidad; cubierta la necesidad, el impuesto se extingue o pierde todo efecto. Ambos tipos de impuestos se basan en la observación de dos supuestos: a) Que sean necesarios para el Estado, donde obligadamente se basaran en necesidades que deberán justificarse puntualmente. Sin tal justificación, el impuesto ordinario y extraordinario puede considerarse inconstitucional, la justificación debe estar contenida en una exposición de motivos; y, b) Que las bases de recaudación formen parte de la ley o decreto. Estas bases están contenidas en el artículo 239 de la Constitución

¹⁷ **Amnistía** se considera como un olvido o perdón. Las leyes sobre amnistía eliminan la ejecución de otra ley, penal o fiscal; elimina la sanción penal, por lo tanto éstas deben motivarse explicando la razón de interés social en que se fundamentan; y, no se deben basar en razones de interés personal o individual, ya que violarían el principio de igualdad ante la ley generando injusticias.

- e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f. Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

ARTICULO 243.- *“Principio de capacidad de pago.* El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

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

Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”.

Además, basándose en lo señalado en el artículo 4 de la Constitución Política de la República se puede considerar el Principio de Igualdad, Generalidad o Uniformidad, el cual indica que el Estado al establecer tributos, no puede establecer discriminaciones subjetivas para su aplicación. El sentido de igualdad en el campo tributario es garantizar a las personas la igualdad de trato frente a la imposición de las cargas públicas independientemente de sus condiciones subjetivas. Este principio no prohíbe las exenciones de carácter personal cuando ellas estén inspiradas en el bien común como son las exenciones a favor del Estado, de las Municipalidades y de las Organizaciones de Beneficencia.

ii) Criterios Generales

Los criterios generales o conceptos que rigen el sistema tributario guatemalteco están desarrollados principalmente en el Código Tributario¹⁸, cabe destacar que existen otros criterios que son propios de todo sistema tributario y que no están expresamente definidos en dicho código sino que se contemplan en otros instrumentos legales. Estos conceptos son:

- a. **Tributos:** se consideran tributos a las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines; y éstos a su vez, pueden ser: impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, no incluyen tasas.
- b. **Impuesto:** es el tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.
- c. **Arbitrio:** es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias Municipalidades.
- d. **Contribución especial o contribución por mejoras:** el primero es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios Estatales. Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como limite su recaudación el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.
- e. **Obligación tributaria:** constituye un vínculo jurídico de carácter personal entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

¹⁸ Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. 25 de marzo de 1991.

- f. **El hecho generador:** o conocido también como hecho imponible es el supuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. (Artículo 31 Código Tributario)
- g. **Exenciones:** son la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. (Artículo 62 del Código Tributario)
- h. **Sujeto Pasivo del Tributo:** es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad del contribuyente o de responsable (Artículo 18 Código Tributario).
- i. **Responsabilidad Solidaria:** según el modelo del Código Tributario de la Organización de Estados Americanos (OEA) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) OEA/ BID¹⁹, a diferencia del contribuyente cuya responsabilidad resulta de su vinculación con el hecho generador y que por lo tanto puede no estar expresamente mencionado en la ley, el responsable es un tercero, en principio ajeno a la relación jurídico-tributario, su obligación pues, sólo puede surgir de acuerdo al principio de legalidad.
- j. **Base imponible:** según el diccionario jurídico de Guillermo Cabanellas, base imponible es el valor patrimonial o suma de dinero sobre la cual se aplica un gravamen o impuesto. Es distinto al hecho generador, es sumamente importante reconocer su diferenciación para el principio de doble o múltiple tributación interna.
- k. **Tipo impositivo:** es la tarifa que debe aplicarse a la base imponible para determinar el monto o cuantía del tributo.
- l. **Deducción:** constituye descontar una cantidad o parte del valor a la base imponible.
- m. **Descuentos:** son rebajas o compensaciones parciales de deuda por lo tanto, es una rebaja del tributo determinado.
- n. **Reducciones:** son desgravaciones, rebajas o exenciones parciales.
- o. **Recargos:** están constituidos por aumentos del tributo.
- p. **Infracciones:** son toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal. (Artículo 69 del Código Tributario).

¹⁹ Modelo de Código Tributario para América Latina –MCTAL-, publicado en 1967 por el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Puede consultarse en el número 3/1997 de la Revista Latinoamericana de Derecho Tributario.

- q. **Sanción:** es una pena aplicable a la infracción. Debe tenerse en cuenta el artículo 41 de la Constitución que prohíbe la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor de impuesto omitido.

2.1.2 OBJETIVOS Y FINES DEL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO

Para el desarrollo de este documento se consideró lo contemplado en el documento “Pacto Fiscal para un futuro con paz y desarrollo”²⁰ de la Comisión Técnica del Pacto Fiscal (CTPF), en el cual determina que la política fiscal se enmarca en los preceptos constitucionales relacionados con el régimen económico y social²¹. Lo anterior, permite al Estado promover, orientar y proteger la producción nacional, propiciar una equitativa distribución del ingreso y contribuir, por medio del gasto social, a aliviar la situación de los sectores más empobrecidos.

Como se ha venido indicando, la política fiscal es la herramienta clave para que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones constitucionales y en particular aquellas relacionadas con el desarrollo sostenible, y la justicia social en la búsqueda del bien común. De la misma forma, la política fiscal es uno de los mecanismos redistributivos del ingreso a través del Presupuesto Nacional, y por medio de un saneamiento sostenible de las finanzas públicas permite un escenario macroeconómico estable, promotor del empleo y activador de la inversión; a la vez que se constituye en satisfactor de las necesidades básicas, es un instrumento financiero de la descentralización administrativa y del fortalecimiento de la participación civil en la toma de decisiones respecto a las obras y proyectos en el ámbito local.

De lo anterior se parte para considerar como los dos objetivos básicos de todo sistema fiscal: el suministro de bienes y servicios públicos y el mantenimiento de una distribución socialmente aceptable del ingreso entre los habitantes de una nación. Es por medio de la acción del sistema fiscal, de la política tributaria y del gasto público, que los gobiernos

²⁰ Del 25 de mayo de 2002. p.2

²¹ Artículo 118 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

intentan alcanzar objetivos sociales tales como lograr una distribución del ingreso más o menos equitativa, dependiendo de las preferencias expresadas por la ciudadanía²².

2.1.3 PRINCIPALES IMPUESTOS APLICADOS EN GUATEMALA

Desde hace algunos años, con precisión 1998, la administración y realización de la recaudación tributaria en Guatemala es llevada a cabo por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), dicha captación está constituida por los ingresos generados por dos grandes grupos de impuestos: los directos y los indirectos.

Como lo señalan Musgrave y Musgrave²³ la mayoría de escritores definen los **impuestos directos**, como aquellos que se aplican inicialmente sobre el individuo o la familia que se entiende que soporta la carga, a lo que se puede sumar que éstos son aquellos que tienen la particularidad de gravar la obtención de renta (bienes y derechos) y el patrimonio, también tienen la característica de ser progresivos, es decir a más ingresos se paga proporcionalmente más.

Por su parte, señalan a los **impuestos indirectos** como aquellos que se aplican en algún otro punto del sistema pero que se entienden que son trasladados a cualquiera que se suponga soporta finalmente la carga. Se consideran dentro de estos a aquellos que gravan el consumo, estos últimos son proporcionales, es decir se aplican tipos impositivos constantes y son independientes de la situación económica de cada individuo, por lo que se suelen considerar como más injustos y de carácter regresivo.

A continuación se detallan los impuestos tanto directos como indirectos que fueron de aplicación en el territorio guatemalteco durante el período en estudio.

²² La Política Fiscal en Guatemala. Primera Edición, Volumen I "Impuestos y administración tributaria en Guatemala". Guatemala 2000, p. 189-221. Trabajo elaborado para la CPPF por Larios, José L. "Cómo se distribuye la carga tributaria por clase de ingreso en Guatemala". Barrents Group. LLC. Washington, DC. 17 de enero de 2000.

²³ Musgrave, Richard A. y Musgrave, Peggy B. Op. Cit. Pág. 261

i) Impuestos Directos

Se catalogan dentro de este grupo los siguientes tributos:

- Impuesto sobre la renta (ISR)
- Impuesto sobre el patrimonio
- Impuesto de solidaridad extemporáneo y temporal (ISET) –*sin vigencia*–
- Impuesto sobre empresas mercantiles y agropecuarias (IEMA) –*sin vigencia*–
- Impuesto extemporáneo y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP)
- Impuesto sobre herencias
- Impuesto único sobre inmuebles (IUSI) (recaudado por cada una de las municipalidades)

ii) Impuestos Indirectos

Se integran dentro de este grupo los siguientes:

- Impuesto al valor agregado (IVA)
 - Doméstico
 - A la importación
- Derechos arancelarios a la importación (DAI)
- Impuesto a la distribución del petróleo y sus derivados
- Timbres fiscales
- Impuesto sobre circulación de vehículos
- Regalías petroleras e hidrocarburos compartibles
- Impuesto de salida del país
- Impuesto a la distribución de bebidas
- Impuesto al tabaco
- Impuesto a la distribución del cemento, entre otros

2.2 COMPORTAMIENTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO EN EL PERÍODO 1996 A 2006

Para este estudio se ha considerado analizar el período que parte del año 1996 hasta el año 2006, esto con el fin de conocer los esfuerzos que se han realizado para lograr la ejecución de las funciones fiscales del Estado a través de la aplicación de la Política Fiscal, principalmente haciendo uso del instrumento: sistema tributario.

Con información obtenida del informe final del estudio denominado “Historia de la Tributación en Guatemala”²⁴ a continuación se describen brevemente algunos acontecimientos que marcaron el rumbo del sistema tributario durante los últimos años, los cuales han repercutido en el ámbito fiscal, particularmente en los ingresos tributarios que al mismo tiempo determina su ejecución. El análisis se divide en los períodos que abarcaron los gobiernos que estuvieron en el poder durante el período de estudio, para una ordenada delimitación.

2.2.1 EFECTOS DE LAS PRINCIPALES REFORMAS FISCALES DURANTE EL PERÍODO 1996 A 2006

i) Gobierno de Álvaro Arzú (1996 – 2000)

El año 1996, primer año de gobierno del señor Álvaro Arzú, marcó notablemente la historia de Guatemala, los esfuerzos realizados a través de los años para conciliar la sociedad después de 36 años de conflicto armado interno surtieron efecto y fueron finalmente firmados en ese año los Acuerdos de Paz. Dentro de los cuales destaca, el Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria, que incluyó temas relacionados con las políticas fiscal, presupuestaria y tributaria. Cabe indicar que dentro de los esfuerzos logrados a través de estos acuerdos se halló que la política fiscal se reconoció como la “herramienta clave” para que el Estado cumpliera con sus obligaciones constitucionales, principalmente con aquellas que buscan lograr el

²⁴ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), “Historia de la Tributación en Guatemala (Desde los mayas hasta la actualidad)”, documento preparado para la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), Guatemala, Diciembre 2007, pp.217 – 228.

desarrollo social, lo cual demandaba que la política presupuestaria y fiscal sufrieran cambios importantes, con el fin de mejorar la capacidad de recaudación, de gestión y de ejecución de los ingresos y egresos.

Por su parte, el citado Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria; estableció, como es su fin, que la política tributaria debe buscar y lograr la recaudación de los recursos necesarios para que el Estado ejecute sus funciones, por lo que se propuso *organizar al sistema tributario como justo, equitativo y globalmente progresivo, universal y obligatorio, y estimular el ahorro y la inversión*. La recaudación debía ser eficaz y transparente con el propósito de fomentar la confianza de los contribuyentes en la gestión pública, y eliminar la evasión y la defraudación fiscal. El Acuerdo fijó la meta primordial, para el año 2000, de incrementar la carga tributaria por lo menos en un 50% respecto a la de 1995, es decir, el 12% del Producto Interno Bruto (PIB -bajo el sistema de cuentas nacionales SCN 53-).²⁵

Cabe indicar que el gobierno en ese entonces, se comprometió a tomar distintas medidas para lograr dichos propósitos, entre las que se puede mencionar el reformar el Código Tributario para establecer mayores sanciones a la evasión, la elusión y la defraudación fiscal, promover otras reformas en la legislación tributaria para eliminar las disposiciones que facilitaran la evasión fiscal, evaluar y regular las exenciones tributarias, incluso se comprometió a tomar medidas para el fortalecimiento de la administración tributaria, como el establecimiento de mecanismos de fiscalización y recaudación, simplificar la administración fiscal, crear un programa de grandes contribuyentes, poner en funcionamiento estructuras administrativas para la aplicación de las leyes tributarias y fortalecer a los municipios en la recaudación de ingresos.

Adicionalmente, el 1 de enero de 1996²⁶ entró en vigor la nueva tasa del IVA (10%) cuya implementación encontró resistencia en diferentes sectores políticos y populares²⁷. En

²⁵ Acuerdos de Paz, Acuerdo sobre el cronograma para la implementación, cumplimiento y verificación de los Acuerdos de Paz (29 diciembre 1996). Se programaron metas mínimas indicativas anuales para la carga tributaria así: 1997: 8.6%, 1998: 10%, 1999: 11.4%.

²⁶ Artículo 7, Decreto 60-94 del Congreso de la República de Guatemala

mayo del mismo año, el Congreso emitió el decreto 31-96, Ley del Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal (ISET) y de emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia Económica. Este impuesto tuvo una vigencia de dos años, y gravó a las personas individuales o jurídicas que obtenían ingresos de fuente guatemalteca. En el primer año cobró el 1% del total de los ingresos brutos declarados en el período de liquidación del ISR y en el segundo la tasa se elevó al 1.5%, en este caso dicho pago fue acreditable al ISR²⁸. Es importante señalar que en este caso, el gobierno sujetó la redacción de este decreto a consultas con el CACIF, lo que evitó la presentación de recursos de impugnación ante la Corte de Constitucionalidad.²⁹ Así se fue estableciendo de manera gradual lo que puede interpretarse como un precedente: el sector privado permitió la implementación de impuestos especiales para asegurar ingresos adicionales para el Estado, pero sujetos a un régimen temporal que garantizaba que cada gobierno tuviera que acudir continuamente a negociaciones para asegurar cierto monto mínimo de ingresos para operar. A su vez, continuó la reducción y racionalización de aranceles y se aprobó el Acuerdo gubernativo 483-96 que estableció un calendario de desgravación que en el transcurso de tres años reduciría los aranceles aplicables a las materias primas y bienes intermedios no producidos en Centroamérica a 0%, a las materias primas producidas en Centroamérica al 5%, a los bienes intermedios y de capital producidos en Centroamérica al 10% y a los bienes finales al 15%. El gobierno tampoco dejó de aprobar nuevos incentivos fiscales y en 1996 fue aprobada una ley para una zona franca específica en el puerto de Champerico (Decreto 27-96). Asimismo, el gobierno recurrió a una estrategia que le permitiera asegurar la recaudación tributaria, basada en tres ejes: el fortalecimiento de la coercitividad del Estado, el fortalecimiento de la legislación tributaria a través de una reforma fiscal y el fortalecimiento de la administración tributaria.³⁰

Para llevar a cabo la reforma tributaria, el Congreso introdujo reformas o decretó nuevas leyes sobre los impuestos que afectaban las bebidas alcohólicas, la salida del país, el

²⁷ Valdez, J.F., y Mayra Palencia. "Los dominios del poder: la encrucijada tributaria". Guatemala: FLACSO, 1998. pp.361-362

²⁸ Decreto 31-96, publicado en el Diario de Centro América el 29 mayo 1996.

²⁹ Valdez y Palencia, Op. cit., p.363.

³⁰ José Alejandro Arévalo A., "Breve reporte de las finanzas públicas" (Guatemala: Ministerio de Finanzas Públicas, junio 1998), p.8.

petróleo crudo y combustible, el IEMA y el IUSI. También se aprobó la ley de supresión de exenciones, exoneraciones y deducciones en materia fiscal. El origen de estas medidas se asoció a la falta de liquidez, la deuda interna y el compromiso adquirido con el FMI de elevar la carga tributaria al 8.5% del PIB.³¹

En ese contexto, los decretos finalmente aprobados fueron: 116-97 Impuesto sobre Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA); 117-97 Ley de Supresión de Exenciones; 122-97 Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI); 123-97 de Petróleo y Gasolina; y 132-97 de Bebidas Alcohólicas y Fermentadas.³² Las leyes más polémicas fueron las que se referían al IEMA y al IUSI, la primera generó oposición porque era un gravamen adicional al ISR y la segunda porque establecía tasas diferenciadas sobre la propiedad urbana y rural, partiendo de los metros o hectáreas registrados. Ambas medidas elevaban la progresividad del sistema tributario y trataban de incrementar la recaudación de impuestos directos, pero ante estas medidas la posición de la Cámara de Agricultura, Comercio, Industria y Finanzas (CACIF) fue de rechazo, especialmente por estos dos impuestos, pues a su criterio castigaban al empresario. Por otra parte, y en lo que puede interpretarse como una medida compensatoria, a mediados de 1997 entró en vigencia una desgravación de la tasa del ISR del 30% al 28.5%.

Derivado de las continuas protestas tanto por el sector privado, como de algunas organizaciones populares, se derogó el Decreto 122-97, y en su lugar se promulgó una nueva ley del IUSI que utilizó nuevamente la figura del autoavalúo, estableció rangos sobre los valores inscritos y una tarifa progresiva para el pago del impuesto, del 2 al 9 por millar.³³

Por otro lado, y como parte de las medidas para fortalecer la administración tributaria, aumentar la carga tributaria y cumplir con uno de los compromisos de los Acuerdos de

³¹ Inforpress, No.1251, 28 noviembre 1997, p.3. En abril, el presidente del FMI había declarado que si el país no cumplía con su compromiso de elevar la carga tributaria, se le cerrarían las puertas de la cooperación y el crédito financiero internacional. Ibid. Además, no debe olvidarse que el proceso de privatización de los activos del Estado se había estancado debido a recursos de inconstitucionalidad.

³² Los decretos fueron publicados en el Diario de Centro América, los días 23 (IEMA y supresión de exenciones) y 30 de diciembre (los tres restantes).

³³ Decreto 15-98, publicado en el Diario de Centro América el 18 marzo 1998.

Paz, se aprobó en 1998 la ley de creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). La ley consideró necesario “reformar estructuralmente la administración tributaria para que se recauden con efectividad los ingresos que el Estado requiere para cumplir con sus obligaciones constitucionales... lo cual debe lograrse a través del combate a la evasión, la defraudación y el contrabando, la simplificación de los procedimientos, una mayor efectividad de los sistemas que se aplican para la recaudación y un mejor servicio a los contribuyentes, de manera que se eleve la moral tributaria de los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones”.³⁴

Cabe señalar que la referida ley asignó a la SAT una variedad de funciones relacionadas con el régimen tributario: la aplicación de la legislación; la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos, excepto los recaudados por las municipalidades; administrar el sistema aduanero; promover acciones judiciales para lograr el cobro de tributos, entre otros. La SAT vino a centralizar las funciones de tres organismos estatales que en consecuencia desaparecieron: las dos direcciones generales de rentas internas y de aduanas, así como la dirección de catastro, avalúo y bienes inmuebles.

En 1998 también se inició un proceso de negociación respecto a la temática fiscal. Se trataba de llegar a un pacto político entre el Estado y diferentes sectores sociales con el fin de “legitimar el nivel, composición y tendencia del gasto público y de la carga necesaria para su funcionamiento”, propuesta formulada por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) bajo el nombre de Pacto Fiscal.³⁵

Los orígenes del Pacto Fiscal en Guatemala se encuentran en los Acuerdos de Paz, específicamente el Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria (ASESA) que como se Indicó, identificó varios compromisos de política fiscal. Es conveniente señalar que debido a que el gobierno saliente no logró cumplir con las metas previstas en dichos Acuerdos, la Comisión de Acompañamiento de los Acuerdos de Paz (CAAP) concibió el Pacto Fiscal como el recurso que le permitiría al Estado

³⁴ Decreto 1-98, publicado en el Diario de Centro América el 13 febrero 1998.

³⁵ Palencia, Mayra. “El Estado para el capital: la arena fiscal, manzana de la discordia entre el empresariado y el poder público”. Guatemala: FLACSO, 2002, p.110.

retomar el camino de las metas tributarias trazadas. El Pacto Fiscal buscaba, entre otras cosas, la concertación social para “neutralizar, o al menos minimizar, el poder de veto de importantes sectores económicos, sociales y políticos y subsanar la relativa debilidad del gobierno frente a estos sectores”.³⁶

Congruente con lo anterior, la elaboración del Pacto Fiscal tuvo su inicio formal con la aprobación del documento de recalendarización del cumplimiento de la meta tributaria de los Acuerdos de Paz, que fue realizada en octubre de 1998. En esta recalendarización se contempló elevar la carga tributaria al 12% (con el SCN53) para el año 2002 y realizar acciones de corto plazo con el propósito de mantener el crecimiento gradual de la carga tributaria. El proceso de concertación debía ser promovido conjuntamente por el gobierno y la Comisión de Acompañamiento de los Acuerdos de Paz (CAAP) y para lograrlo se convocó a un Foro Nacional para el Pacto Fiscal, cuyo objetivo era recoger opiniones y consensos de la sociedad civil. El primer paso hacia la concertación lo dio la CAAP cuando integró la Comisión Preparatoria del Pacto Fiscal (CPPF) en marzo de 1999, que se encargó de la elaboración de una propuesta base para la concertación del Pacto Fiscal.³⁷ Cabe mencionar que el año 1999, donde parte de este proceso se estaba llevando a cabo, era un año electoral lo cual hacía incierta la continuación del mismo.

El 29 de diciembre de 1999, la CPPF entregó el informe “Hacia un Pacto Fiscal en Guatemala” a la comisión de acompañamiento.

ii) Gobierno de Alfonso Portillo (2000 – 2004)

A mediados de febrero de 2000, la CAAP convocó a 75 organizaciones a participar en el proceso de concertación por medio de comentarios y propuestas al documento base. La comisión recibió 46 propuestas suscritas por 131 organizaciones. Por primera vez se sometía una política fiscal a una discusión amplia y participativa.

³⁶ INDH, Programa del informe nacional de desarrollo humano y objetivos de desarrollo del milenio. Sistema de Naciones Unidas en Guatemala. “Informe de desarrollo humano 2001. Guatemala: el financiamiento del desarrollo humano”. Guatemala. 2001. p.42.

³⁷ Ibid., p.43.

Después de la firma del pacto el 25 de mayo de 2000, se integró la Comisión de Seguimiento del Pacto Fiscal (CSPF) con el propósito de apoyar a la CAAP en la verificación de los compromisos logrados. El 20 de junio del mismo año, sectores de la sociedad civil (CACIF y el Colectivo de Organizaciones Sociales –COS-) suscribieron el Acuerdo Político para el Financiamiento de la Paz, el Desarrollo y la Democracia, que propuso una reforma tributaria (medidas administrativas, reformas a la legislación), la implementación de un programa de reactivación económica y social y otro de gasto público prioritario.³⁸ Sin embargo, el gobierno no participó en este proceso de negociación y presentó al Congreso su propio paquete de reforma tributaria antes de la suscripción del Acuerdo político. Esta medida socavó la implementación del Pacto Fiscal.³⁹

Se inició entonces una nueva ronda de negociaciones dirigida por el vicepresidente de la república, la cual tenía el propósito de conciliar ambas iniciativas, y en la cual participaron los signatarios del Acuerdo político y representantes del Legislativo y Ejecutivo. En esta etapa la discusión se centró en el tema tributario, dejando de lado los demás aspectos del pacto, lamentablemente, al no alcanzar un acuerdo entre las partes, el proceso de negociación se quebró.

Cabe indicar que la propuesta fiscal del Gobierno incluía la Ley del Impuesto sobre Aguardientes y Bebidas Alcohólicas y la Ley de Supresión de Privilegios y Beneficios Fiscales, de ampliación de la base imponible y de regularización tributaria, la cual encontró en los principios y compromisos del Pacto Fiscal y los Acuerdos de paz la justificación para las medidas que propuso, destinadas a ampliar la base imponible y aumentar así la carga tributaria. En ese sentido, se emitió el Decreto 44-2000, el cual

³⁸ En resumen lo convenido —llamado Acuerdo Político— incluía: i) el fortalecimiento de la administración tributaria y medidas para combatir la evasión y el contrabando; ii) la revisión de deducciones y exoneraciones vigentes; iii) el incremento del IVA del 10% al 12%; iv) el alza de la tasa máxima del impuesto sobre la renta del 25% al 31%; v) otras medidas tributarias, que incluían un aumento del impuesto de salida del país, un nuevo impuesto sobre las bebidas alcohólicas, una nueva ley de impuesto sobre bienes inmuebles y una modificación para hacer permanente un impuesto sobre activos que originalmente era temporal; vi) un incremento de los salarios mínimos; vii) la puesta en marcha de un programa de reactivación económica, y viii) la implementación de un programa de gasto público prioritario. Fuentes K, J.A. y Maynor Cabrera. Revista de la Cepal 88, “Pacto Fiscal en Guatemala: lecciones de una negociación”. Guatemala. Abril 2006.

³⁹ Minugua (Misión de verificación de las Naciones Unidas en Guatemala), “El Pacto Fiscal un año después: informe de verificación”. Guatemala, mayo de 2001, s.n.p.

reformó siete leyes (pasajes aéreos, circulación de vehículos, ley orgánica del INGUAT, ISR, timbres fiscales y papel sellado, IVA, productos financieros) y encomendó a la SAT la realización de un censo fiscal para actualizar el registro tributario, que debería llevarse a cabo en los tres años siguientes.⁴⁰

Con esta reforma, el gobierno esperaba recaudar Q1,715.6 millones durante el año 2001. La mayoría de los recursos se captaría gracias a la supresión de privilegios fiscales (la supresión del crédito del IVA a cuenta del ISR, el más importante), al incremento en las tarifas del 25 al 30% aplicable a las personas individuales y jurídicas en la ley del ISR, y a la regularización de la base del IVA en las importaciones.⁴¹ En el año 2000, la carga tributaria alcanzó por primera vez el 10% del PIB, aunque siguió siendo una de las más bajas de América Latina.

En 2001, se introdujo una nueva reforma fiscal, esta vez en torno al impuesto al valor agregado. En enero de ese año, las autoridades monetarias del país explicaron la conveniencia de incrementar la tasa del impuesto del 10% al 12%, dicho incremento se justificaba en las metas tributarias que se habían establecido en los Acuerdos de Paz y en la urgente necesidad del gobierno de invertir en salud, educación y seguridad.⁴²

En abril del mismo año, el gobierno anunció promover medidas para endurecer la persecución penal contra los delitos fiscales, pues la evasión le costaba al fisco alrededor de Q4 mil millones anuales. El referido anuncio, provocó que diversos sectores se organizaran para protestar la medida. El 1 de agosto se llevó a cabo un paro empresarial y una marcha de protesta como muestra de rechazo al aumento del IVA.⁴³

⁴⁰ Decreto 44-2000 del Congreso de la República de Guatemala, publicado en el Diario de Centro América el 30 junio 2000.

⁴¹ Inforpress, No.1374, 30 junio 2000, p.3. Después de la aprobación de la ley del impuesto a aguardientes y bebidas alcohólicas, diputados de la oposición interpusieron un recurso de amparo contra los miembros de la Comisión Permanente, por falsificar documentos y alterar la ley. Estas consistieron en bajar las tasas que la ley había fijado para bebidas alcohólicas, destiladas y fermentadas del 20% al 10%, la de vinos de 10% a 4.8% y la de bebidas gaseosas de 1% a 0.2%. Palencia, Mayra. Op. cit., p.199. La ley de aguardientes y bebidas alcohólicas es el decreto 43-2000, publicado en el Diario de Centro América el 1 agosto 2000.

⁴² Inforpress, No.1401, 2 febrero 2001, p.2.

⁴³ Inforpress, No.1426, 2 agosto 2001, pp.1-2.

En el contexto anterior, entró en vigencia el Decreto 32-2001, el cual reformó la ley del IVA, modificando su tasa del 10% al 12%. En el preámbulo la ley recuerda el documento de concertación producto del Pacto Fiscal, en donde se acordó la modificación de tarifas de algunos impuestos, entre ellas la del IVA.⁴⁴ Como consecuencia del incremento de los ingresos tributarios por la modificación de la tasa del IVA, la carga tributaria fue del 10.6% del PIB en el año 2002.

En 2003, el gobierno introdujo nuevas reformas impositivas, esta vez aplicadas a la ley de bebidas alcohólicas (ron y aguardiente) y al bunker C. La recaudación por esta modificación alcanzó solamente 10.3% del PIB. Entre las razones de esta caída pueden mencionarse los recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra los impuestos a la distribución de petróleo, bebidas alcohólicas y derechos arancelarios de importación. Las críticas para el gobierno, que a esas alturas estaba desprestigiado por la corrupción, se centraron en la naturaleza caótica y casuística de la política fiscal, en el abandono del Pacto Fiscal como política integral y en la necesidad que tenía el gobierno de recaudar fondos sin destino específico en un año electoral.⁴⁵

iii) Gobierno de Oscar Berger (2004 – 2006)

Este gobierno⁴⁶ empezó a recurrir al endeudamiento para paliar el déficit que había sido generado por el gobierno anterior, por lo que una de sus primeras medidas fue recortar el gasto público en 20% e implementar acciones encaminadas a mejorar la recaudación fiscal.⁴⁷ En esas circunstancias, el gobierno propuso reactivar el Pacto Fiscal, e invitó a las organizaciones sociales y centros académicos a que presentaran sus propuestas. A finales de abril, una nueva Comisión Técnica del Pacto Fiscal había recibido 15 documentos. En medio del agobiante déficit, el gobierno presentó medidas de corto

⁴⁴ Decreto 32-2001, publicado en el Diario de Centro América el 1 agosto 2001. El preámbulo se refiere al Acuerdo político para el financiamiento de la paz, el desarrollo y la democracia, suscrito el 20 de junio de 2000, mencionado arriba.

⁴⁵ Inforpress, No.1507, 11 abril 2003, pp.11-12.

⁴⁶ Mandato transcurrió de 2004 a 2008, para este caso se analizan únicamente los primeros dos años de gobierno.

⁴⁷ Inforpress, No.1546, 6 febrero 2004, pp.1-2.

plazo y postergó la discusión de las medidas de mediano y largo plazo, desvirtuando así la naturaleza del pacto.⁴⁸

En el paquete presentado en mayo de 2004, las reformas al ISR ocuparon un lugar preponderante. También incluyó la creación de un nuevo gravamen, el Impuesto Extraordinario y Temporal en Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP). El sector empresarial manifestó su rechazo a este nuevo impuesto, aduciendo que desestimulaba la inversión y golpeaba a la pequeña y mediana empresa. En junio, el gobierno alcanzó un compromiso con los partidos políticos con representación en el Congreso y de esa manera allanó el camino a la reforma, que dejó fuera modificaciones al IVA y al impuesto al bunker. Entre las reformas al ISR y el IETAAP, el gobierno esperaba recaudar Q1,486.9 millones y obtener ingresos adicionales por la venta de bonos del tesoro. También se incluyó dentro del paquete el restablecimiento del Impuesto sobre Bebidas Alcohólicas.⁴⁹

Cabe indicar que las reformas al ISR (Decreto 18-2004), no afectaron a los trabajadores en relación de dependencia. En lo que a las empresas respecta, la ley planteó dos opciones de gravamen: una tasa universal del 5% sobre los ingresos brutos o una del 31% sobre sus ganancias. El decreto también limitó algunas exenciones. El IETAAP, al igual que el IEMA, gravó las ventas netas a una tasa del 2.5%, con reducciones progresivas en los dos años siguientes hasta perder vigencia en diciembre de 2007.⁵⁰ Como resultado de este paquete tributario, hubo un incremento en la recaudación de los impuestos directos, pero los indirectos se contrajeron y en consecuencia, la carga tributaria disminuyó al 10.1% en 2004 y a 9.6% en el año 2005.

En el contexto anterior, se estimó que dos medidas posteriores tuvieron efectos contradictorios. Por una parte, en 2004 el Decreto 29-89 fue reformado mediante la aprobación del Decreto 38-2004 para incluir exportadores a otros países centroamericanos; esto significa que las empresas que exportan a Centroamérica ya no

⁴⁸ Infopress, No.1556, 23 abril 2004, pp.1-2.

⁴⁹ Infopress, No.1567, 9 julio 2004, pp.1-2. El impuesto sobre bebidas alcohólicas es el Decreto 21-2004.

⁵⁰ Decretos 18-2004 y 19-2004, publicados en el Diario de Centro América el 29 junio 2004.

estarían sujetas al pago de ISR, aranceles e IVA aplicados a sus insumos⁵¹; y, por la otra, la reconocida debilidad del Estado para combatir la evasión y la elusión tributarias, debido a la ambigüedad del marco jurídico impositivo, llevó a la promulgación del Decreto 18-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, denominado también “Ley Antievasión”. El decreto se concibió como una medida para recuperar las pérdidas causadas por la aprobación del Tratado de Libre Comercio con los Estados Unidos, por el régimen de liberación de aranceles que implica. La ley fortaleció a la SAT al darle mayor capacidad de fiscalización, pero no aumentó la agilidad de las sanciones y su ejecución, quedando pendiente entonces el fortalecimiento de la justicia tributaria.⁵² Ésta ley, por medio de sistemas de retenciones, fortaleció aún más la recaudación del IVA e indirectamente del ISR pues en la medida que se registran mejor los montos de ventas es más difícil reportar montos de ingresos subvaluados.

2.2.2 ANÁLISIS DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA DURANTE EL PERÍODO 1996 - 2006

i) Recaudación Tributaria

Se le conoce con este nombre al proceso efectivo mediante el cual las autoridades tributarias perciben ingresos por concepto del pago de impuestos y otros derechos realizado efectivamente por los contribuyentes. Esta recaudación efectuada es el principal rubro que se incluye dentro del presupuesto de ingresos del gobierno y está destinada a cubrir el presupuesto de egresos, por lo que se hace necesario que dicha recaudación sea suficiente para cubrir los gastos de gobierno con el fin de evitar incurrir en déficit presupuestario, el cual lleva implícito el endeudamiento.

En el caso de Guatemala, puede identificarse que como resultado de las medidas de política tributaria que se implementaron durante la década que se analiza, posteriores a la firma de los Acuerdos de Paz, se han observado incrementos de la recaudación

⁵¹ En el caso del IVA la devolución (crédito) significa que lo que se pagó inicialmente luego se le devuelve al exportador, de manera que en la medida que la devolución es oportuna no debería existir tanta diferencia.

⁵² Inforpress, No.1661, 23 junio 2006, pp.1-2. El Decreto 18-2006 fue publicado en el Diario de Centro América el 28 junio 2006.

tributaria, aunque sin alcanzar la meta propuesta por los Acuerdos de Paz, medida en términos de carga tributaria; e incluso, como se mostrará en las siguientes secciones, los montos de ingresos que se ha logrado efectivamente percibir han sido insuficientes para cubrir los gastos públicos, de ahí que se pueda aseverar que la recaudación es baja.

Cuadro 1
Guatemala: recaudación fiscal
Período 1996 - 2006
(Millones de Quetzales)

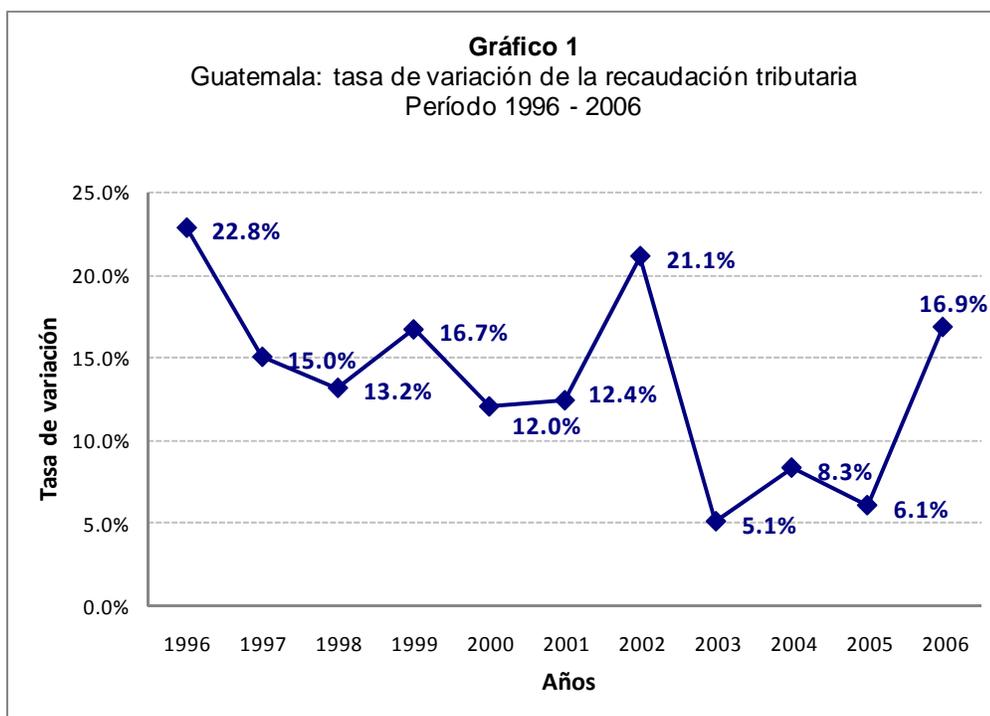
Año	Ingresos Tributarios Netos*	Tasa de Variación Anual
1996	8,323.1	22.8%
1997	9,575.3	15.0%
1998	10,836.1	13.2%
1999	12,646.0	16.7%
2000	14,169.2	12.0%
2001	15,928.7	12.4%
2002	19,294.7	21.1%
2003	20,280.7	5.1%
2004	21,974.0	8.3%
2005	23,310.0	6.1%
2006	27,238.1	16.9%

* : Contempla la devolución de credito fiscal por IVA.

Fuente: Elaborado con información obtenida del Ministerio de Finanzas Públicas y del Instituto Nacional de Estadística.

Como se mencionó en el párrafo anterior, dicha recaudación crece anualmente en números absolutos (ver cuadro 1); pero como se observa en el gráfico 1 en términos relativos muestra una substancial inestabilidad, lo cual denota la presencia de deficiencias en su realización, pese a las reformas y demás acciones que se han llevado a cabo para su mejora, lo que lleva a considerar que dichas esfuerzos no han logrado un efecto permanente o en un mejor caso positivo, sobre la percepción de ingresos tributarios necesarios para la buena ejecución de las funciones del Estado, lo cual puede incluso reflejarse en el deterioro de los servicios públicos en general.

Para lograr este efecto positivo y sostenido en la recaudación se requieren de muchos esfuerzos, no solamente se deben emitir leyes o reglamentos para su cumplimiento, sino que se necesitan acciones y la planificación de ciertos controles de orden fiscal, normativo y judicial que contribuyan a la correcta ejecución de la legislación que busca este cometido.



Fuente: elaboración propia con información obtenida del Ministerio de Finanzas Públicas

Entre los factores que explican la baja e inestable recaudación tributaria se pueden mencionar los siguientes⁵³:

- La existencia de una cultura antifiscal, que se traduce en altos niveles de evasión y elusión. Se entiende por evasión al incumplimiento del pago de una obligación tributaria y elusión se define como el acto de sacar provecho de algún defecto de las normas tributarias para pagar menos o dejar de pagar un impuesto. El primero es un acto delictivo el segundo es perfectamente un acto legal.
- La debilidad de los instrumentos legales para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- La existencia de un sistema de privilegios, exoneraciones y exenciones que minan la base tributaria.
- Inoperancia del sistema de justicia relacionado con los tributos.

⁵³ Hernández Figueroa, Raúl. "Efectos económicos del sistema tributario en Guatemala". Quetzaltenango, abril 2002. p. 7-8.

- Aspectos constitucionales que limitan el poder impositivo del Estado.
- La alta desigualdad en la distribución del ingreso y la riqueza.
- La existencia de una franja importante de economía informal o subterránea. En este caso, dichos grupos son de difícil incorporación al sistema de contribuyentes y en general su costo de fiscalización es elevado respecto al potencial de recaudación que ofrecen.

Como se señaló con anterioridad, sumado a lo anterior, el bajo nivel de recaudación ha impedido cumplir con lo propuesto en los Acuerdos de Paz, los cuales se especifican en los compromisos fiscales contenidos en el Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria, en los apartados de:

- Política Fiscal
- Política Presupuestaria
- Política Tributaria
- Meta de Recaudación Tributaria
- Compromiso Fiscal
- Legislación
- Fortalecimiento de la Administración Tributaria

ii) Evasión y elusión fiscal

Sin lugar a dudas, en menoscabo de la recaudación tributaria se continúa mostrando el fenómeno de la evasión fiscal, según el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), en dicho fenómeno influyen las siguientes situaciones⁵⁴:

- La fiscalización: El factor disuasivo de la evasión es la probabilidad de detección percibida por los contribuyentes;
- La simplicidad en la estructura tributaria: la existencia de leyes complejas disminuye la capacidad de fiscalización y aumenta las posibilidades de evadir impuestos;

⁵⁴ ICEFI (Instituto centroamericano de estudios fiscales). “La evasión fiscal en Centroamérica”, Observatorio fiscal. Publicado en el diario guatemalteco El Periódico, sección de economía, el martes 6 de julio de 2006.

- Las sanciones y el tiempo para su aplicación: las sanciones de menor cuantía no son disuasivas para el evasor. Y si el tiempo entre la comisión del delito y la aplicación del castigo es muy largo, se perderá todo efecto disuasivo (En Guatemala para 2006 no habían detenidos por evasión);
- Si el contribuyente percibe que el sistema tributario o el gasto público son injustos e ineficientes o sujetos de corrupción estará menos dispuesto a cumplir con sus obligaciones.

El combate a la evasión no sólo implica la creación de leyes; lo importante es que se cumplan. En Guatemala la emisión de la denominada “Ley Antievasión” (Decreto 20-2006) estaba encaminada a contribuir a combatirla fortaleciendo la fiscalización; sin embargo, aún persisten como desafíos otros puntos como simplificar el sistema tributario e identificar y controlar a los contribuyentes con mayor probabilidad de ser evasores, fortalecer las sanciones –conocer un sistema judicial efectivo- entre otras acciones para contribuir a un cumplimiento cuasi-voluntario de las obligaciones tributarias por los ciudadanos.

Es conveniente comentar que el ICEFI⁵⁵, al efectuar un análisis comparativo regional, determinó que la evasión en Guatemala sólo del IVA equivalió en el año 2004 al 54.6% de la carga tributaria total mientras que en Nicaragua y Honduras la evasión total en 2005 fue aproximadamente un 40.0% de la recaudación total, añaden que existe la probabilidad que la evasión del ISR sea aún mayor que la del IVA. De acuerdo con dicho Instituto, los contribuyentes evasores guatemaltecos superan a los contribuyentes de los demás países centroamericanos en cuanto a evasión del pago del IVA y del ISR se refiere. Se citan éstos por ser los impuestos con más importancia para el fisco debido al monto que se recauda anualmente por cada uno de ellos. Asimismo anotan, que los sectores informales amplios, como es el caso de Guatemala, implican que muchos comercios o individuos logran evadir una buena parte del pago de impuestos.

⁵⁵ *Ibidem*.

Cabe señalar que la Comisión Técnica del Pacto Fiscal (CTPF), ha propiciado encaminar sus acciones para reducir la brecha por concepto de exenciones y exoneraciones fiscales, la cual, según un estudio del año 2005⁵⁶, ésta supera los Q28.0 millones anuales. Asimismo, contempla la tarea de eliminar la elusión fiscal. Ello, tanto en Guatemala como en muchos otros países, en buena medida es resultado de excepciones o vacíos existentes en las normas de tributación.

Por dicha razón, es un tema complicado que en otras latitudes ha sido causa de intensos debates. Y es que, al contrario de la evasión fiscal, los mecanismos de elusión no son ilegales en sentido estricto, por las razones arriba apuntadas. Sí es, en todo caso, un recurso que le impide al fisco captar importantes ingresos.

iii) Carga Tributaria

La carga tributaria es el cociente entre la sumatoria de ingresos tributarios y el PIB, ambos expresados en precios corrientes. Tomando en cuenta que la mayor parte de los impuestos del sistema tributario nacional son flexibles a la actividad económica; ello justifica la comparación entre los ingresos tributarios y el PIB.

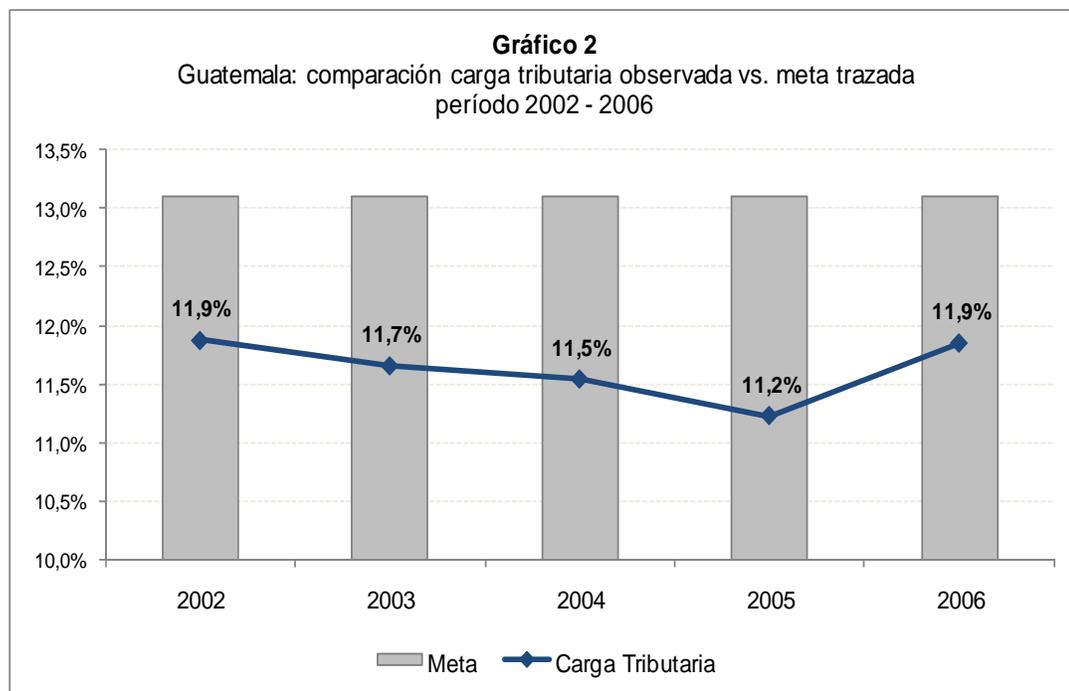
Cabe indicar que luego de la implementación de la nueva metodología de medición del PIB (SCN93, Base 2001), la cual sustituyó a la base anterior (SCN53, Base 1958), la estimación de la carga tributaria se ha visto modificada, la cual es más alta de lo que se había considerado anteriormente, cuestión que se observa claramente en el cuadro 12, lo cual es resultado de los ajustes y mejores estimaciones del producto interno logradas con esta nueva metodología.

No obstante lo anterior, en el Pacto Fiscal se asumió como compromiso que la carga tributaria se incrementara en 2002, en por lo menos un 50% con respecto a la carga tributaria de 1995⁵⁷. En ese sentido, se estimó que con la nueva estimación del Producto

⁵⁶ Citado en el portal de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), haciendo referencia al Editorial "Tema fiscal, dos visiones" publicado por el diario guatemalteco SigloXXI.

⁵⁷ CTPF (Comisión Técnica del Pacto Fiscal), "Pacto Fiscal para un futuro con paz y desarrollo". Edificio del Ministerio de Finanzas Públicas, nivel 16. Guatemala. 25 de mayo de 2000. p.9.

Interno Bruto, si la referida carga tributaria era de 8.7%⁵⁸ en el año 1995 la meta de la establecida en los Acuerdos de Paz y el Pacto Fiscal debería de ubicarse en 13.1%, el gráfico 2 muestra, que existe una brecha considerable, si se observa la carga tributaria de los años 2002 a 2006, que está aún pendiente de cubrir para poder alcanzar la meta trazada.



Fuente: elaboración propia con datos obtenidos del Ministerio de Finanzas y Banco de Guatemala

Asimismo, se debe señalar que el Informe de Desarrollo Humano para Guatemala de 2003⁵⁹, estimó que la carga tributaria mínima para lograr objetivos básicos en materia de salud, educación, saneamiento y seguridad habría de ubicarse entre 13.5% y 15%. Esta cifra es corroborada por un estudio del BID, el cual estima que, para un país del ingreso per cápita como el de Guatemala, la carga tributaria debiese estar alrededor del 14%.⁶⁰

⁵⁸ Para el momento de la suscripción del Pacto Fiscal el cálculo de la carga tributaria era del 8% y la meta para 2002 se había fijado en 12%, como se mencionó anteriormente.

⁵⁹ PNUD (Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo). "Informe de Desarrollo Humano para Guatemala 2003", Ciudad de Guatemala, agosto 2003.

⁶⁰ Agosin, M., Machado, R., y Nazal, P. "Las economías de los países centroamericanos y República Dominicana: evolución y desafíos de largo plazo". Serie de Estudios Económicos y Sectoriales. RE2-02-001. Banco Interamericano de Desarrollo. Noviembre 2002.

Cuadro 2
Guatemala: carga tributaria
Período 1996 - 2006

Año	Total de ingresos tributarios netos*	PIB** (SCN53)	Carga Tributaria	PIB** (SCN 93)	Carga Tributaria
1996	8,323.14	95,478.60	8.7%	86,678.90	9.6%
1997	9,575.30	107,873.40	8.9%	97,709.10	9.8%
1998	10,836.13	124,022.50	8.7%	111,878.90	9.7%
1999	12,645.96	135,287.00	9.3%	121,836.00	10.4%
2000	14,169.19	149,743.00	9.5%	133,448.80	10.6%
2001	15,928.74	164,870.10	9.7%	146,977.80	10.8%
2002	19,294.68	182,247.70	10.6%	162,506.80	11.9%
2003	20,280.72	197,596.90	10.3%	174,044.10	11.7%
2004	21,973.96	216,749.40	10.1%	190,440.10	11.5%
2005	23,310.05	241,596.00	9.6%	207,728.90	11.2%
2006	27,238.12	258,346.90	10.5%	229,836.10	11.9%

* : Contempla la devolución de crédito fiscal por IVA, millones de quetzales

** : A precios de cada año y en millones de quetzales

Fuente: Elaborado con información obtenida del Ministerio de Finanzas Públicas y del Banco de Guatemala.

En el cuadro 2 se muestra el comportamiento que tuvo la carga tributaria⁶¹ durante el periodo 1996-2006, en dicho comportamiento se observa una tendencia positiva, la cual se vio interrumpida hasta 2003 y que se prolongó hasta 2005, a partir de 2006 se modificó la tendencia de la misma, logrando alcanzar un nivel máximo de 11.9% en el año 2002. Por lo tanto, la carga tributaria puede interpretarse que por cada unidad monetaria correspondiente a los bienes y servicios finales producidos en el territorio nacional (PIB), para el año 2006, se tributaron aproximadamente doce centavos (11.9%) como consecuencia de la composición del sistema tributario de Guatemala en ese año.

Finalmente, es importante enfatizar que la suscripción del Pacto Fiscal contribuyó a democratizar la discusión del tema de la política fiscal en Guatemala y a darle una dimensión de largo plazo, basada en acuerdos nacionales. Sin embargo, aún persisten

⁶¹ Se calculó utilizando los ingresos tributarios proporcionados por el Ministerio de Finanzas Públicas y el Producto Interno Bruto proporcionado por el Banco de Guatemala medido a través del nuevo sistema de cuentas nacionales SCN93.

dos debilidades que no han permitido que la recaudación y la carga tributaria aumenten significativamente.

En primer lugar, se ha podido determinar que ha aumentando el número de exenciones, pueden mencionarse las contenidas en el Decreto 38-2004 (Reformas al Decreto 29-89 del Congreso de la República, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila). Cabe señalar que las referidas exenciones y exoneraciones existentes como incentivos fiscales; han sido equivalentes entre el 2% y el 3% del PIB.⁶²

En segundo lugar, que si bien aparentemente se ha fortalecido la recaudación de la tributación directa, su recaudación todavía no es sostenible, puesto que ha dependido de impuestos temporales sobre los activos o ingresos. Además, las exenciones y los gastos deducibles junto con el establecimiento de regímenes alternativos han hecho del ISR un impuesto complejo y poco efectivo.

A las debilidades anteriores se agregó la inevitable reducción de la recaudación de aranceles aplicados a las importaciones, primero mediante su reducción unilateral y posteriormente por la vía de tratados de libre comercio suscritos por Guatemala y otros países centroamericanos con México y los Estados Unidos. Lo anterior significa que aumentar la carga tributaria continua siendo una asignatura pendiente y que está entre los temas más importantes de la agenda del desarrollo guatemalteco.

2.3 ANÁLISIS DE LA ESTRUCTURA DEL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO

Según señalan Musgrave R. y Musgrave P.⁶³ muchos economistas y filósofos sociales, desde Adam Smith, han propuesto lo que deberían ser los requisitos de una “buena estructura tributaria”. Entre estos requisitos, consideran que los que se enumeran a continuación son los de mayor importancia:

⁶² Para consultar: ICEFI, “La política fiscal en la encrucijada: el caso de América Central”. Guatemala: ICEFI, 2007, p.143.

⁶³ Musgrave, Richard A. y Musgrave, Peggy B. Opt. Cit. Pág. 261

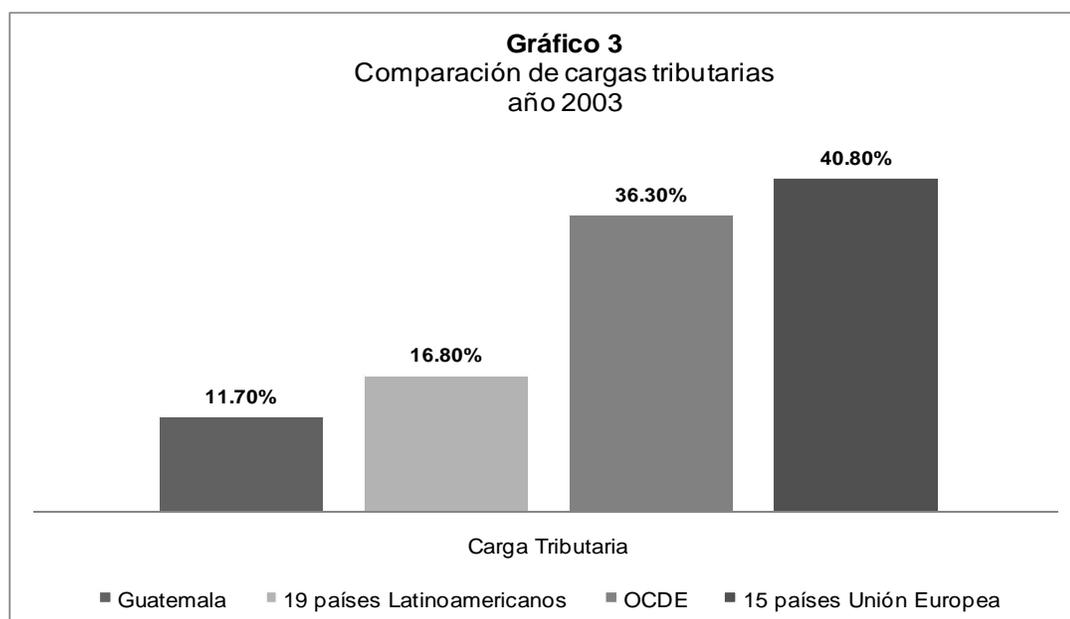
1. La recaudación debería ser adecuada
2. La distribución de la carga debería ser equitativa. Cada uno debería estar obligado a pagar su justa parte
3. Lo importante no es sólo el punto de impacto al que el impuesto se aplica, sino su punto de aplicación final
4. Se debían elegir los impuestos de forma que resultara mínima la interferencia con las decisiones económicas de los mercados
5. La estructura tributaria debería facilitar el uso de la política fiscal para los objetivos de estabilización y crecimiento
6. El sistema fiscal debería permitir una administración justa y no arbitraria y debería ser comprensible para los contribuyentes
7. Los costos de administración deberían ser bajos, para que resulten compatibles con el resto de objetivos

Estos objetivos pueden ser utilizados como criterios para valorar la calidad de una estructura tributaria. Los diferentes objetivos no están necesariamente de acuerdo y cuando entran en conflicto, se precisa llegar a alguna transacción entre ellos.

El sistema tributario de Guatemala ha sido reformado en varias oportunidades con base a comparaciones internacionales. En efecto, el comportamiento histórico que ha mostrado el nivel de la carga tributaria en el país, como reflejo de la recaudación, se sitúa muy por debajo de los niveles observados en otros países, inclusive de la región centroamericana. La principal característica de este sistema, es su bajo rendimiento en recaudación; no obstante que en los últimos años ha mejorado levemente.

Lo anterior, se ha constituido en una crítica al caso guatemalteco, debido al hecho de tener una baja tasa de presión tributaria o carga tributaria, considerando que dicha tasa mide el efecto que causa la tributación sobre el ingreso, cuantitativamente representa el porcentaje de la recaudación sobre el producto interno bruto y cualitativamente mide el efecto económico que se produce sobre la población sujeto del tributo, en el ahorro y el consumo. Como se indicó, si bien la carga tributaria ha aumentado, en promedio se ha

situado en los últimos años alrededor del 11%⁶⁴ (cuadro 13), tasa considerablemente inferior a la tasa media calculada por CEPAL para 19 países latinoamericanos; la cual para el año 2003 se situaba en 16.8% del PIB⁶⁵, mientras que en los países de la OCDE⁶⁶ dicha tasa alcanzaba el 36.3%; por su parte, en 15 de los países de la Unión Europea, el promedio se elevaba al 40.8%⁶⁷. Como se observa en el gráfico 3, derivado de lo anterior, Guatemala se ubicaba, a esa fecha, dentro de los promedios más bajos registrado para América Latina en los últimos años.



Fuente: elaboración propia con datos obtenidos del MINFIN, del BANGUAT y la CEPAL

Según Shome en un estudio que realizó para la CEPAL,⁶⁸ en América Latina puede realizarse una clasificación por países con alta, media y baja carga tributaria, éste estudio ubicaba a Guatemala, junto con Ecuador, Paraguay, Panamá y Venezuela como

⁶⁴ Con la nueva metodología del SCN93 la carga tributaria para Guatemala en promedio para el período 2000-2006 se sitúa en 11.4%, considerando la metodología anterior (SCN53) ésta se situaba en 10.0%.

⁶⁵ , incluida la seguridad social

⁶⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), es una organización de cooperación internacional, compuesta por 30 Estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales. Fue fundada en 1961 y su sede central se encuentra en la ciudad de París, Francia. Su antecesor fue la Organización Europea para la Cooperación Económica.

⁶⁷ CEPAL (Comisión Económica para América Latina y El Caribe) "Panorama Social de América Latina 2005". Publicaciones de Naciones Unidas. Santiago de Chile, marzo 2006. p.121.

⁶⁸ Shome, Parthasarathi. "La tributación en América Latina: tendencias estructurales e impacto en la administración". CEPAL Serie seminarios y conferencias. Brasilia, 1999. Cuadro 8, p.124

los países de la región de presión fiscal más baja.

Cuadro 3

Guatemala: comparación de la carga tributaria con otros países centroamericanos
Período 2000 - 2006

Año / País	Guatemala	El Salvador	Honduras	Nicaragua	Costa Rica
Año 2000	10.6%	10.8%	16.5%	14.5%	11.9%
Año 2001	10.8%	10.5%	16.2%	13.3%	12.8%
Año 2002	11.9%	11.2%	15.9%	13.5%	12.8%
Año 2003	11.7%	11.5%	16.3%	15.2%	13.0%
Año 2004	11.5%	11.5%	17.1%	15.7%	13.0%
Año 2005	11.2%	12.6%	16.9%	16.6%	13.2%
Año 2006	11.9%	13.4%	17.9%	17.5%	13.9%
Promedio de la serie	11.4%	11.6%	16.7%	15.2%	13.0%

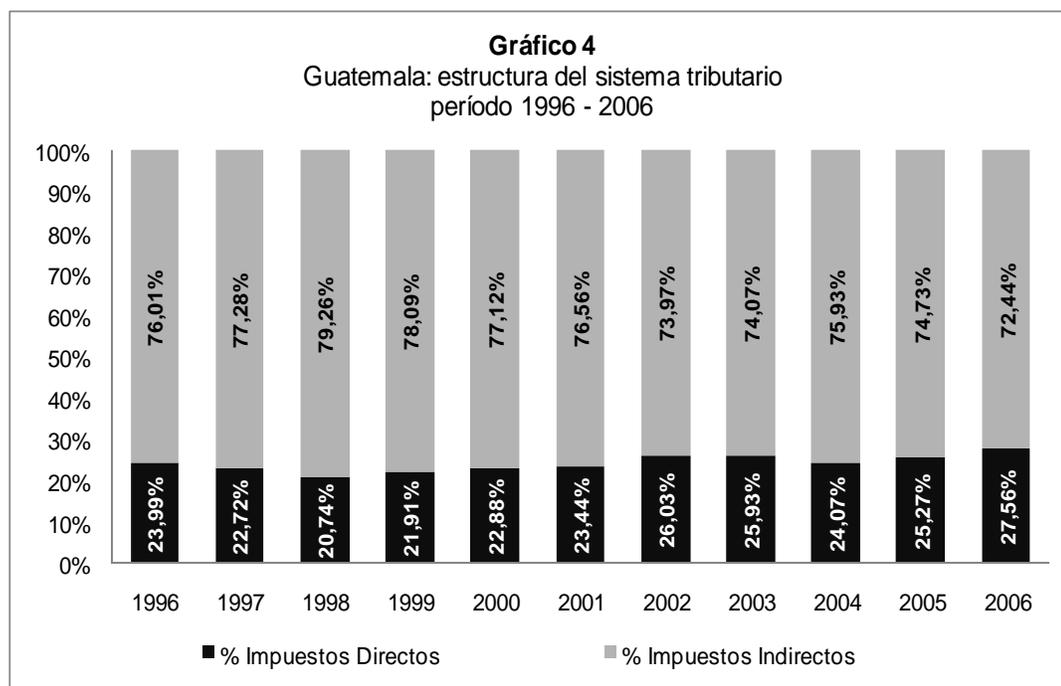
Fuente: Superintendencia de Administración Tributaria y cálculos propios para el caso de Guatemala considerando la nueva metodología de cálculo de PIB (SCN93).

Como se observa en el cuadro 3 y como se indicó, la carga tributaria para Guatemala es una de las más bajas de América Latina, e incluso la menor de la región centroamericana. No obstante lo anterior, es conveniente considerar que existe una diferencia importante entre la recaudación efectiva realizada por la Administración Tributaria y la recaudación potencial que ésta podría alcanzar, es por ello que todos los montos que no pueden medirse con exactitud, podrían modificar esta cifra y mostrar con mayor certeza la realidad de la misma.

Adicionalmente, es importante considerar que el Sistema Tributario en Guatemala históricamente ha sido notoriamente inestable en sus ingresos, lo cual ha influido en el manejo fiscal de corto plazo y obstaculizado la planificación financiera, la programación y ejecución del gasto público. Es válido mencionar que la inestabilidad tributaria ha estado condicionada a reformas tributarias periódicas; por ejemplo, en las dos últimas décadas los gobiernos promovieron continuos e importantes cambios en la legislación tributaria, lo que incidió negativamente en la credibilidad de las autoridades fiscales y en el clima de inversión productiva del país, debilitando el sistema tributario en su conjunto.

Una de las características principales del sistema tributario guatemalteco ha sido su dependencia de los impuestos indirectos (ver gráfico 4); no obstante a ello, influenciado por el desarrollo del comercio internacional y por una mayor apertura comercial del país, durante el período en estudio se realizaron algunos cambios en la estructura impositiva,

la cual se orientó a la reducción de impuestos directos, la supresión de gravámenes a la exportación, la reducción de aranceles a la importación, el énfasis en la mejora de la administración tributaria y el fortalecimiento del Impuesto al Valor Agregado –IVA-; éste último en varias ocasiones en el periodo que se analiza representó más del 45% de los ingresos.⁶⁹



Fuente: elaboración propia con cifras de recaudación de la SAT

En el cuadro 4, se aprecia detalladamente la estructura del sistema tributario guatemalteco. En ella se puede observar que existe una gran dependencia de los impuestos indirectos sobre los directos; lo anterior podría evidenciar el carácter regresivo del sistema tributario.

En ese sentido, para el período 1996-2006; en promedio, y, en términos relativos, los impuestos indirectos constituyen el 75.3% del total recaudado por la administración tributaria, siendo solamente un 24.7% el monto que corresponde a los impuestos

⁶⁹ Para la serie 1996-2006 el IVA representó en promedio el 44.3% (Ver cuadro 5)

Cuadro 4
 Guatemala: participación proporcional de cada impuesto sobre el total anual recaudado
 Período 1996 - 2006

Descripción	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	Promedio
Total	100%											
Impuestos Directos	24.2%	23.6%	22.0%	23.0%	23.4%	24.3%	26.4%	25.9%	24.5%	26.0%	28.1%	24.7%
Sobre la Renta	17.9%	13.2%	14.9%	14.4%	14.1%	14.8%	13.2%	13.3%	15.0%	18.8%	19.9%	15.4%
Sobre el Patrimonio	0.3%	0.2%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%
Solidaridad, Extraordinario y Temporal	6.0%	10.2%	0.3%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	1.5%
Empresas Mercantiles y Agropecuarias	0.0%	0.0%	6.7%	8.5%	9.1%	9.4%	13.1%	12.6%	3.9%	0.1%	0.1%	5.8%
Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	5.6%	7.1%	8.1%	1.9%
Impuestos Indirectos	75.8%	76.4%	78.0%	77.0%	76.6%	75.7%	73.6%	74.1%	75.5%	74.0%	71.9%	75.3%
Impuesto al Valor Agregado*	41.8%	41.7%	42.1%	43.7%	44.2%	43.8%	44.7%	45.8%	47.7%	46.1%	45.9%	44.3%
Doméstico	20.9%	21.8%	20.2%	21.2%	20.5%	17.1%	17.5%	17.3%	18.4%	16.0%	16.4%	18.8%
Importaciones	20.9%	20.0%	21.9%	22.5%	23.7%	26.7%	27.2%	28.5%	29.3%	30.1%	29.5%	25.5%
Derechos Arancelarios a la Importación	17.7%	15.8%	15.5%	14.3%	12.7%	12.4%	11.7%	11.8%	11.0%	15.9%	9.6%	13.5%
Distribución de Petróleo y sus Derivados	7.3%	9.8%	11.7%	11.1%	9.8%	10.2%	8.3%	7.4%	8.0%	2.1%	7.1%	8.4%
Timbres Fiscales	2.4%	1.8%	2.1%	2.0%	1.3%	1.0%	1.0%	0.9%	1.3%	1.3%	1.4%	1.5%
Circulación de Vehículos	1.3%	1.5%	1.3%	1.2%	1.3%	1.4%	1.3%	1.3%	1.2%	1.4%	1.2%	1.3%
Regalías Petroleras e Hidrocarburos Compartibles	0.1%	1.4%	0.2%	0.0%	2.8%	1.8%	2.0%	2.5%	2.2%	2.5%	2.5%	1.6%
Salida del País	0.1%	0.1%	0.7%	0.8%	1.0%	1.0%	0.8%	0.8%	0.9%	0.8%	0.7%	0.7%
Distribución de Bebidas	1.7%	1.6%	2.0%	2.0%	1.4%	1.6%	1.6%	1.4%	1.0%	1.6%	1.5%	1.6%
Tabaco	1.9%	1.9%	1.8%	1.4%	1.4%	1.5%	1.4%	1.4%	1.2%	1.3%	1.2%	1.5%
Distribución de Cemento	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.4%	0.4%	0.4%	0.4%	0.4%	0.4%	0.2%
Otros	1.5%	0.8%	0.6%	0.6%	0.7%	0.6%	0.5%	0.5%	0.4%	0.4%	0.4%	0.6%

* Las cifras consignadas en el rubro Impuesto al Valor Agregado (IVA) corresponden al total recaudado menos las devoluciones de crédito fiscal del IVA al sector exportador.

Fuente: Elaboración propia con información obtenida del Ministerio de Finanzas Públicas.

directos. Cabe indicar que los impuestos directos más importantes fueron el impuesto sobre la renta y el impuesto a empresas mercantiles y agropecuarias. Los tributos indirectos de mayor importancia fueron el impuesto al valor agregado sobre importaciones y bienes y servicios domésticos y los derechos arancelarios de importación.

Es importante indicar que del total de los impuestos recaudados en el país, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) es el principal impuesto indirecto del sistema guatemalteco; por su parte, el Impuesto Sobre la Renta (ISR) el principal de los impuestos directos. En el anterior sentido, si se realiza una comparación en términos relativos de la recaudación de ambos, se puede observar que del IVA (importaciones: 25.5% y sobre ventas: 18.8%) equivale al 44.3% del total recaudado, superior al porcentaje del total de impuestos directos recaudados, y el ISR que constituye el 15.4% del total.

Debe entonces tenerse presente que el sistema tributario guatemalteco está principalmente enfocado en la recaudación de impuestos indirectos, los cuales se consideran injustos y de carácter regresivo, sumado a otras debilidades que adolece como lo es su baja recaudación al lado de otros problemas que se abordan en las siguientes secciones, denotarán que bajo los requisitos establecidos para una “buena estructura tributaria”, existen muchas acciones que se necesitan emprender para lograr esta estructura ideal.

2.3.1 DETERMINACIÓN DE CARACTERÍSTICAS DE REGRESIVIDAD OBSERVABLES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO

Para determinar el grado de progresividad o regresividad de cualquier sistema tributario se puede analizar la estructura de cada sistema para demostrar el impacto que los impuestos directos en ellos. Lo anterior permitirá, por una parte, determinar el grado de progresividad, y por ende, demostrar que sobre aquellos en los que se incluye una mayor proporción de impuestos indirectos existe un estigma de regresividad.

Derivado de lo anterior, en el cuadro 5 muestra la distribución de la carga tributaria, detallando el porcentaje que corresponde a los principales impuestos indirectos IVA y DAI y lo que corresponde al principal impuesto directo, el ISR.

Respecto al IVA, considerando que en promedio su recaudación se mantiene escasamente por encima del 5 por ciento del PIB⁷⁰ permite considerar que esto es resultado de la existencia de serios problemas de evasión y de numerosas exenciones y tratamientos a tasa cero. En efecto, según estimaciones de Schenone y de la Torre⁷¹ en base a las cuentas nacionales elaboradas por el Banco Central, en 2001 la evasión del IVA habría ascendido a 2.7% del PIB, mientras que los gastos tributarios⁷² asociados a las exenciones y tratamientos a tasa cero habrían representado 1.5%.

Con relación al ISR, su importancia en la recaudación durante los últimos años ha ido en aumento, pues en el período analizado ha oscilado entre 1.3% y 2.4% del PIB, pero esta cifra aún se considera baja respecto a todos los demás impuestos (considerando que representa el rubro más importante dentro de su categoría), lo cual de igual manera que el IVA se conoce que es producto del elevado nivel de evasión, exenciones y deducciones en este impuesto.

⁷⁰ 5.4% en promedio para el período 1995 – 2006, PIB base 2001.

⁷¹ O. Schenone y C. de la Torre, “Guatemala: Fortalecimiento del sistema tributario”, Banco Interamericano de Desarrollo, 2003.

⁷² Se define el gasto tributario como las reducciones de las obligaciones tributarias generadas por las preferencias incorporadas en el código tributario. Dichas preferencias toman la forma de deducciones, créditos, exclusiones y exoneraciones, siendo su utilización por parte del contribuyente completamente legal. Así se distingue el gasto tributario de la evasión impositiva, que es ilegal. (Mann, Arthur y Robert Burke, Resumen Ejecutivo “El Gasto Tributario en Guatemala”. USAID/DAI PRIME CONTRACT “Support for Economic Growth and Institutional Reform (SEGIR) – Macroeconomic Policy, Poverty Alleviation and Economic Institutions and Analyses”, Borrador inicial enero 2002.

Cuadro 5
Guatemala: distribución de la carga tributaria
período 1996 - 2006

Año	IVA	ISR	DAI	Otros	Total
1996	4.0%	1.7%	1.7%	2.2%	9.6%
1997	4.1%	1.3%	1.5%	2.9%	9.8%
1998	4.1%	1.4%	1.5%	2.7%	9.7%
1999	4.5%	1.5%	1.5%	2.9%	10.4%
2000	4.7%	1.5%	1.4%	3.1%	10.6%
2001	4.8%	1.6%	1.3%	3.1%	10.8%
2002	5.3%	1.6%	1.4%	3.6%	11.9%
2003	5.3%	1.5%	1.4%	3.4%	11.7%
2004	5.5%	1.7%	1.3%	3.0%	11.5%
2005	5.2%	2.1%	1.8%	2.2%	11.2%
2006	5.4%	2.4%	1.1%	2.9%	11.9%

Fuente: elaborado con información del MinFin y del Banguat

Nuevamente se enuncia que la estructura del sistema tributario en Guatemala cobra mayor importancia en pocos impuestos, siendo los principales por su orden el Impuesto al Valor Agregado –IVA- el Impuesto sobre la Renta –ISR- y los Derechos Arancelarios de Importación-DAI-⁷³, los cuales en conjunto y en promedio para la serie analizada constituyen el 73.2% de la recaudación⁷⁴, pero es la misma estructura la que oculta serios problemas de evasión y excesivas deducciones y exenciones, que explican la débil recaudación.⁷⁵

Según Schenone y de la Torre, en el ISR a las personas naturales, la evasión se evidencia al constatar que en 2001 los trabajadores en relación de dependencia aportaban por concepto de ISR más que los trabajadores independientes, pese a que sus ingresos representaban sólo un tercio de los de estos últimos. La recaudación del IVA, así como las excesivas exenciones y deducciones del ISR de las personas naturales, son las que estarían contribuyendo a indicar que el sistema tributario guatemalteco presenta características importantes de regresividad. Complementariamente, esta situación se agudiza por el peso de los impuestos a los

⁷³ Es importante señalar para el cuadro 17 que al año 2006 existían 10 impuestos más recaudados por la SAT, estos se clasificaron entre la categoría “Otros”, aún existen 3 más que son recaudados por otras entidades y que no se consideraron para este cuadro.

⁷⁴ Ver cuadro 15

⁷⁵ BID (Banco Interamericano de Desarrollo). Resumen del estudio “Evolución, situación y perspectivas del sistema tributario guatemalteco. Fortalecimiento de la estructura tributaria guatemalteca. Análisis y propuestas”. Guatemala. 25 de noviembre de 2003.

combustibles y derivados del petróleo dentro de la imposición selectiva, dada la importancia de estos bienes en la canasta de consumo de los sectores de menores ingresos.

Asimismo, y para apoyar los argumentos que se han hecho en este documento sobre las características de regresividad del sistema tributario guatemalteco, se tienen mediciones de naturaleza estadística del estudio realizado en el año 2000, por José L. Larios de Barrent Group, LLC, denominado “Cómo se distribuye la carga tributaria por clase de ingreso en Guatemala”⁷⁶ el cual tiene como objetivo medir cuánto de los impuestos directos e indirectos son traspasados a los consumidores finales en los hogares, es decir, medir la justicia del sistema tributario vigente. Para su realización, utilizó como fuentes de información la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos Familiares (ENIGFAM) marzo 1998-abril 1999 del Instituto Nacional de Estadística, la base de datos del ISR e IVA doméstico del Ministerio de Finanzas Públicas, la base de datos de comercio exterior para 1998 del Banco de Guatemala (BANGUAT) y la información de recaudación tributaria generada por la Dirección de Análisis Fiscal de Ministerio de Finanzas Públicas.

Este documento presenta los resultados de incidencia fiscal por tipo de impuestos separando el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado y los específicos, haciendo un resumen en su parte final sobre la incidencia global de los impuestos en los hogares guatemaltecos (ver anexos).

En el cuadro 6 se resume el informe de Larios sobre la regresividad del sistema impositivo guatemalteco, como puede observarse, la carga tributaria que corresponde a los últimos dos deciles muestra de forma clara cómo a medida que aumentan los ingresos de las familias guatemaltecas, la proporción de tributación que efectivamente recae sobre los hogares de mayor ingreso es cada vez menor. Adicionalmente se considera que el último decil podría disgregarse de forma tal que se conociese a mayor

⁷⁶ Tomado de la sección IV del estudio realizado por José L. Larios de Barrent Group, LLC (Washington, DC), 17 de enero de 2000, contenido en el volumen I de “La Política Fiscal en Guatemala” (ISBN 99922-62-05-2) Primera edición, Guatemala 2000, Págs. 218 - 219

detalle qué porcentaje de tributación corresponde a los hogares que tienen ingresos por mucho superiores a los que este cuadro toma como límite inferior para tal decil.

Cuadro 6
Guatemala: carga tributaria de los hogares del país
año 1998

Deciles	Hogares	Ingreso por Decil (Quetzales)	Ingreso Típico por Hogar (Quetzales)	Carga Tributaria %
Decil 1	199,759	304,973,238	1,527	7.1
Decil 2	199,802	360,511,885	1,804	8.4
Decil 3	200,352	367,618,917	1,835	9.3
Decil 4	199,773	413,853,775	2,072	11.6
Decil 5	199,828	463,858,648	2,321	12.4
Decil 6	199,764	527,078,490	2,639	13.2
Decil 7	199,964	557,829,168	2,790	13.4
Decil 8	199,977	648,221,278	3,241	14.1
Decil 9	200,302	830,242,565	4,145	17.1
Decil 10	198,026	1,961,892,941	9,907	12.4

Fuente: José L. Larios. "Cómo se distribuye la carga tributaria por clase de ingreso en Guatemala"

Es oportuno comentar que esta desigualdad en los ingresos de los hogares guatemaltecos, se puede cuantificar a través de los resultados del coeficiente de Gini⁷⁷ reportado por la CEPAL⁷⁸ para los años 1998, 2002 y 2006. De conformidad con la referida información se presentó un coeficiente de 0.560, 0.543 y 0.585 respectivamente, valores que al traducirlos a porcentajes revelan la equivalencia, en número de veces, de la cantidad de ingresos que perciben los más ricos con respecto al ingreso que perciben los más pobres.

⁷⁷ El Coeficiente de Gini fue ideado por el estadístico italiano Corrado Gini, por lo general es utilizado para medir la desigualdad en los ingresos, aunque su uso puede extenderse para medir cualquier forma de distribución desigual. Este coeficiente es un número que va desde 0 a 1, donde 0 corresponde a la perfecta igualdad (todos tienen los mismos ingresos) y 1 a la perfecta desigualdad (una persona tiene todos los ingresos y los demás ninguno). Éste se calcula como una razón de las áreas en el diagrama de la **curva de Lorenz**.

La curva de Lorenz es una representación gráfica utilizada frecuentemente para plasmar la distribución relativa del ingreso de los hogares o las personas en una región o país determinado. La curva se traza considerando en el eje horizontal el porcentaje acumulado de personas u hogares del dominio en cuestión y en el eje vertical el porcentaje acumulado del ingreso. Cada punto de la curva se lee como porcentaje acumulativo de los hogares o las personas. La curva parte del origen (0,0) y termina en el punto (100,100). Si el ingreso estuviera distribuido de manera perfectamente equitativa, la curva coincidiría con la línea de 45 grados que pasa por el origen.

⁷⁸ Comisión Económica para América Latina y el Caribe –CEPAL–, División de Estadísticas y Proyecciones Económicas, "Anuario estadístico de América Latina y el Caribe", 2008.

Considerando, que el cálculo del coeficiente de GINI para Guatemala en los últimos años, revela una situación de evidente desigualdad en la distribución del ingreso con coeficientes por encima de 0.50, lo que indica que durante el periodo de referencia el segmento de población del país con mayores ingresos económicos, ha percibido ingresos 50 veces superiores que los percibidos por los habitantes más pobres. Lo anterior se suma a las características de regresividad del sistema y permite mostrar un panorama más amplio de los problemas que se enfrentan en el caso guatemalteco.

A lo anteriormente descrito, como lo menciona el documento “Historia de la tributación en Guatemala”, se suma la serie de enfrentamientos y negociaciones entre el Estado y los sectores empresariales, que constantemente se han opuesto a cualquier intento de asentar un régimen de tributación directa, la debilidad del Estado frente a estos sectores y sus representaciones gremiales ha sido un obstáculo para lograr una reforma tributaria integral.

El planteamiento de impuestos transitorios, contrarios a la sostenibilidad fiscal del Estado, ha sido una de las formas más persistentes de oposición del sector privado organizado ante propuestas de reformas tributarias. Acudir a recursos de inconstitucionalidad, también ha sido parte de esta estrategia de oposición. La combinación de ambas prácticas le ha dado un gran poder de negociación al sector privado organizado frente al Estado, obligando a que cada gobierno tenga que negociar con el sector privado para evitar que caiga la carga tributaria. De ahí la existencia de políticas impositivas de corto plazo, cuya intención ha sido paliar crisis inmediatas que no han contribuido a organizar el Estado con perspectiva de largo plazo.

Es interesante conocer que como parte del ajuste fiscal que tuvo lugar en la década de los ochenta se produjo una importante variación en la política tributaria, a partir de ese momento los ingresos aplicados al comercio exterior que por décadas habían sido la base del sistema tributario, cedieron paulatinamente su lugar a los impuestos que recaen sobre el consumo (los impuestos indirectos) y especialmente del IVA. Los impuestos a las exportaciones prácticamente desaparecieron y hubo una pequeña recuperación de los impuestos selectivos y de la reducida tributación directa, lo que ha marcado al sistema tributario actual de muchos síntomas de regresividad fiscal.

Cada uno de los argumentos planteados anteriormente, se consideran importantes para la determinación de las características de regresividad del sistema tributario guatemalteco.

2.4 BREVE ANÁLISIS DE LA EJECUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO

Como se mencionó al principio de este capítulo, el sistema tributario implica un proceso de tres etapas: la imposición de los tributos, su recaudación y finalmente su ejecución. En ese contexto, a continuación se analiza la ejecución del gasto público, para cerrar el análisis de este proceso y para poder contar para el próximo capítulo con los elementos que fortalezcan la evaluación del cumplimiento de las funciones fiscales del Estado a través del uso del “sistema tributario”, principal instrumento de abastecimiento de ingresos de la política pública en Guatemala.

Para iniciar, al referirse al comportamiento del gasto público durante el período en estudio, es conveniente conocer la ejecución presupuestaria del Gobierno Central, para crear un panorama general que delimite la relevancia de la recaudación tributaria en el funcionamiento de las actividades del Estado. En efecto, en el cuadro 7 se puede observar la existencia de una baja recaudación, la cual es insuficiente para cubrir el presupuesto de ingresos y egresos del Estado. Lo anterior, podría generar entre otros efectos, un desbalance fiscal con implicaciones sobre la estabilidad macroeconómica, sobre la inversión pública y en especial la insuficiencia del gasto social. La escasa disponibilidad de recursos podría provocar déficit fiscales importantes, dado que el Estado eroga más de lo que recibe en concepto de ingresos; Asimismo, dicha insuficiencia podría estimular a un mayor endeudamiento externo e interno y con ello, limitar los márgenes de acción de la política macroeconómica, especialmente la política monetaria; en virtud de que se propiciaría una presión adicional sobre las tasas de interés.

Por otra parte, si se calcula un promedio del porcentaje del PIB que han representado los ingresos tributarios en el período de análisis se obtiene aproximadamente 10.82%, y para los gastos totales se obtiene 13.50%. Los resultados obtenidos, podrían confirmar el hecho de que el sistema tributario y su estructura, históricamente han sido

insuficientes para el aprovisionamiento de recursos necesarios para que el Estado ejecute sus principales funciones.

En el anterior contexto, el gasto de gobierno dentro de la ejecución presupuestaria está compuesto en dos grandes apartados; en primer lugar, de acuerdo al uso de los recursos, es decir, se diferencia por una parte el gasto cuyo uso es esencialmente para cubrir aquellas erogaciones por concepto de remuneraciones y otros gastos de carácter administrativo, conocidos como *gastos corrientes o de funcionamiento*, y en segundo lugar los *gastos de capital o de inversión pública* que realiza. Es conveniente señalar que el concepto de inversión pública se asocia “al empleo de los recursos públicos que busque incrementar, crear, mejorar o reponer las existencias de capital físico y/o humano a disposición de los habitantes para ampliar la capacidad como país en la producción y prestación de servicios”⁷⁹. En efecto, la inversión es la parte del gasto que busca lograr una afección directa y positiva a los habitantes de una nación, siendo por lo tanto la inversión, la expresión de la redistribución más real que el Estado realiza con los recursos que le fueron provistos primeramente por los mismos pobladores en busca del desarrollo integral del país. Estos gastos de inversión deben distribuirse de la mejor manera para cubrir las necesidades básicas de la población, entre las que podemos mencionar la educación, salud, seguridad, vivienda, entre otros.

Como se puede observar, en el cuadro 8 los gastos corrientes como porcentaje del PIB constituyen en promedio el 68% de los gastos totales. Lo anterior, estaría reflejando que los recursos destinados para gastos de funcionamiento son muy superiores (más del 50%) a los gastos destinados a la inversión (gastos de capital).

Según datos obtenidos del Ministerio de Finanzas Públicas la ejecución del presupuesto para el período de estudio y analizada por finalidad del gasto (cuadro 9) refleja que a los Servicios Sociales les corresponde en promedio el 49.3% del total ejecutado; éstos incluyen principalmente las funciones de salud y asistencia social, trabajo y previsión

⁷⁹ Tomado de la página www.enlared.org.bo/glosariomunicipal/glosariomunicipal2.asp?e_ep1=191 - 3k - el día 26 de Febrero de 2007

Cuadro 7
 Guatemala: ejecuciones presupuestarias del gobierno central
 período 1996 - 2006
 como porcentaje del PIB*

Año	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	Promedio
Ingresos Totales	10.30%	10.42%	10.80%	11.66%	11.72%	12.40%	12.78%	12.53%	12.32%	11.99%	11.70%	11.69%
Ingresos Corrientes	10.29%	10.38%	10.73%	11.65%	11.71%	12.39%	12.77%	12.50%	12.32%	11.98%	11.77%	11.68%
Ingresos Tributarios**	9.60%	9.80%	9.69%	10.38%	10.62%	10.84%	11.87%	11.65%	11.54%	11.22%	11.87%	10.82%
No Tributarios y Transferencias	0.69%	0.58%	1.05%	1.27%	1.09%	1.55%	0.90%	0.84%	0.78%	0.76%	0.86%	0.94%
Ingresos de Capital	0.01%	0.04%	0.06%	0.01%	0.01%	0.01%	0.01%	0.03%	0.00%	0.01%	0.02%	0.02%
Gastos Totales	10.27%	11.25%	13.21%	14.78%	13.70%	14.51%	13.87%	15.13%	13.41%	13.72%	13.50%	13.40%
Gastos Corrientes	7.28%	6.89%	8.13%	9.00%	9.55%	10.34%	9.65%	10.07%	9.15%	9.11%	9.42%	8.96%
Gastos de Capital	2.99%	4.36%	5.08%	5.78%	4.15%	4.17%	4.22%	5.06%	4.26%	4.61%	5.27%	4.54%
Balance en Cuenta Corriente	3.01%	3.49%	2.60%	2.65%	2.16%	2.05%	3.12%	2.42%	3.17%	2.87%	2.72%	2.75%
Balance Presupuestario	0.04%	-0.83%	-2.42%	-3.12%	-1.98%	-2.11%	-1.09%	-2.60%	-1.09%	-1.73%	-1.70%	-1.69%
Financiamiento Total	-0.04%	0.83%	2.42%	3.12%	1.98%	2.11%	1.09%	2.60%	1.09%	1.73%	1.72%	1.70%
Financiamiento Externo Neto	0.31%	1.75%	1.25%	1.68%	0.49%	2.20%	0.99%	1.57%	1.77%	-0.16%	1.25%	1.19%
Financiamiento Interno Neto	-0.35%	-0.92%	1.16%	1.44%	1.49%	-0.09%	0.10%	1.03%	-0.67%	1.89%	0.70%	0.53%
Variación de Caja (+) disminución (-) aumento	-0.07%	-1.03%	-2.55%	0.17%	0.12%	-2.18%	0.78%	-0.61%	-1.62%	0.63%	-0.44%	-0.62%

* Base 2001 (SCN 93)

** Total recaudado menos devolución de crédito fiscal a los exportadores

Fuente: elaboración propia con información obtenida del Ministerio de Finanzas Públicas y del Banco de Guatemala

Cuadro 8
 Guatemala: integración de los gastos de gobierno
 período 1996 - 2006
 proporciones respecto a los totales como porcentaje del PIB

Año	Total Gasto Público*	%	Total Gastos Corrientes*	% Corrientes	Total Gastos de Capital*	% de Capital
1996	10.3%	100%	7.3%	71%	3.0%	29%
1997	11.2%	100%	6.9%	61%	4.4%	39%
1998	13.2%	100%	8.1%	62%	5.1%	38%
1999	14.8%	100%	9.0%	61%	5.8%	39%
2000	13.7%	100%	9.5%	70%	4.1%	30%
2001	14.5%	100%	10.3%	71%	4.2%	29%
2002	13.9%	100%	9.7%	70%	4.2%	30%
2003	15.1%	100%	10.1%	67%	5.1%	33%
2004	13.4%	100%	9.2%	68%	4.3%	32%
2005	13.7%	100%	9.1%	66%	4.6%	34%
2006	14.7%	100%	9.4%	64%	5.3%	36%
Promedio	13.5%		9.0%	68%	4.5%	32%

* Valores como porcentajes del PIB, base 2001

Fuente: Elaboración propia en base a información del Minfin y del Banguat

social, educación, desarrollo urbano y rural, entre otros. A esto debe sumarse el hecho que del total del gasto ejecutado en estos servicios, solamente el 32% del mismo fue dedicado exclusivamente a gastos de inversión.

Cabe indicar que la insuficiencia de recursos provoca el déficit fiscal porque el Estado eroga más de lo que recibe en concepto de ingresos, lo que estimulan un mayor endeudamiento externo e interno. El endeudamiento así clasificado, constituye las formas como el Estado financia su déficit (ver cuadro 8), producto del resultado presupuestario que obtiene anualmente y que es un reflejo de la ineficiencia del sistema tributario actual para recaudar los recursos necesarios para el funcionamiento del Estado.

Lo expuesto hasta esta sección resume algunas de las características de la situación actual del sistema tributario guatemalteco y demuestra las debilidades más importantes que adolece el mismo, así también contribuye a conocer los efectos que conlleva su actual desenvolvimiento y a apreciar las repercusiones que esto puede sobrellevar en las acciones emprendidas por el Estado.

Cuadro 9
 Guatemala: gasto público de la administración central por finalidad y función
 período 1996 - 2006
 como porcentaje del PIB*

Descripción	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Total	10.3%	11.2%	13.2%	14.8%	13.7%	14.5%	13.9%	15.1%	13.4%	13.7%	14.7%
Administración Gubernamental	1.7%	1.5%	1.6%	1.9%	1.7%	1.9%	1.9%	2.0%	1.8%	1.8%	1.8%
Organismo Legislativo	0.1%	0.1%	0.0%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.2%	0.2%	0.1%
Organismo Judicial	0.3%	0.5%	0.5%	0.5%	0.6%	0.6%	0.6%	0.7%	0.6%	0.6%	0.6%
Dirección Gubernamental	0.2%	0.2%	0.1%	0.1%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Relaciones Exteriores	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.2%	0.2%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%
Administración Fiscal	0.6%	0.4%	0.4%	0.5%	0.4%	0.5%	0.5%	0.6%	0.5%	0.4%	0.5%
Auditoría y Control	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%	0.0%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%
Servicios Generales	0.3%	0.2%	0.3%	0.4%	0.4%	0.4%	0.5%	0.5%	0.3%	0.4%	0.4%
Otras Actividades de Administración	0.1%	0.1%	0.1%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Defensa y Seguridad Interna	1.2%	1.3%	1.3%	1.5%	1.6%	1.8%	1.5%	1.6%	1.1%	1.1%	1.1%
Defensa	0.8%	0.7%	0.7%	0.7%	0.8%	1.0%	0.7%	0.7%	0.4%	0.3%	0.4%
Seguridad Interna	0.4%	0.6%	0.6%	0.8%	0.8%	0.9%	0.8%	0.9%	0.7%	0.7%	0.7%
Servicios Sociales	4.4%	5.1%	6.4%	6.8%	6.5%	7.1%	7.0%	7.6%	7.0%	7.6%	7.8%
Salud y Asistencia Social	0.7%	0.9%	1.1%	1.3%	1.2%	1.2%	1.1%	1.2%	1.0%	1.2%	1.3%
Trabajo y Previsión Social	0.7%	0.8%	0.9%	1.0%	1.1%	1.2%	1.1%	1.6%	1.3%	1.1%	1.1%
Educación	1.6%	1.8%	2.2%	2.5%	2.5%	2.8%	2.6%	2.7%	2.6%	2.7%	2.8%
Cultura y Deportes	0.1%	0.1%	0.1%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%
Ciencia y Tecnología	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Agua y Saneamiento	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.3%	0.3%	0.2%	0.1%	0.2%	0.2%	0.2%
Vivienda	0.0%	0.1%	0.6%	0.3%	0.0%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.2%
Desarrollo Urbano y Rural	0.9%	1.1%	1.1%	1.1%	0.9%	1.2%	1.5%	1.4%	1.5%	1.7%	1.6%
Medio Ambiente	0.0%	0.1%	0.0%	0.0%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.3%	0.3%
Otras Actividades de Servicios Sociales	0.0%	0.0%	0.2%	0.1%	0.2%	0.0%	0.1%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Van	7.3%	7.9%	9.3%	10.1%	9.9%	10.9%	10.4%	11.2%	9.9%	10.4%	10.7%

* Base 2001 (SCN 93)

Fuente: elaboración propia con información obtenida del MinFin y del Banguat

Continuación Cuadro 9
 Guatemala: gasto público de la administración central por finalidad y función
 período 1996 - 2006
 como porcentaje del PIB*

Descripción	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Vienen	7.3%	7.9%	9.3%	10.1%	9.9%	10.9%	10.4%	11.2%	9.9%	10.4%	10.7%
Servicios Económicos	1.7%	2.5%	2.7%	3.2%	2.4%	2.1%	2.1%	2.6%	2.1%	1.9%	2.6%
Minería e Hidrocarburos	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Energía	0.1%	0.1%	0.2%	0.1%	0.3%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Comunicaciones	0.1%	0.3%	0.1%	0.1%	0.1%	0.0%	0.1%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Transporte	1.3%	1.8%	1.9%	2.0%	1.5%	1.3%	1.3%	1.2%	1.3%	1.3%	1.9%
Industria y Comercio	0.0%	0.0%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%
Turismo	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Agropecuario	0.3%	0.3%	0.4%	0.5%	0.3%	0.6%	0.5%	0.5%	0.5%	0.4%	0.4%
Financieras y Seguros	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%	0.6%	0.2%	0.0%	0.2%
Otras Actividades de Servicios Económicos	0.0%	0.0%	0.1%	0.3%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Deuda Pública	1.2%	0.8%	1.2%	1.5%	1.4%	1.6%	1.4%	1.3%	1.4%	1.4%	1.4%
Intereses, Comisiones y Otros Gastos	1.2%	0.8%	1.2%	1.5%	1.4%	1.6%	1.4%	1.3%	1.4%	1.4%	1.4%

* Base 2001 (SCN 93)

Fuente: elaboración propia con información obtenida del MinFin y del Banguat

CAPÍTULO III

ANÁLISIS DEL CUMPLIMIENTO DE LAS FUNCIONES FISCALES DEL ESTADO

El análisis e interpretación de distinta información que se despliega en este capítulo tiene como principal objetivo demostrar o refutar la hipótesis de investigación que fue establecida previo al desarrollo de este documento, la cual fue planteada de la siguiente manera: “El sistema tributario Guatemalteco, como principal medio de aprovisionamiento de recursos fiscales dirigidos a la satisfacción de las necesidades públicas, se presenta ineficiente, debido a que muestra una serie de inconsistencias en su composición, que se evidencian principalmente por su carácter regresivo, dicha ineficiencia ha contribuido al incumplimiento de las funciones fiscales del Estado.” Además se consideró que “la ineficiencia del sistema tributario guatemalteco se refleja en la baja recaudación que la Administración Tributaria logra a través de la aplicación de los instrumentos que le proporciona el sistema, que se traducen en la incapacidad del Estado para ejecutar las medidas necesarias para el cumplimiento de sus funciones fiscales”.

Es con este fin que a continuación se analizan los efectos que produce el sistema tributario, producto de sus características, sobre las tres principales funciones fiscales del Estado Guatemalteco, poniendo en relieve que el objetivo principal que atañe al sistema tributario es el de lograr abastecer al Estado de los recursos necesarios para la ejecución de sus políticas públicas -con las que ejecuta dichas funciones- las cuales pueden medirse, en cierta medida, a través de los gastos que ejecuta.

3.1 CUMPLIMIENTO DE LA FUNCIÓN DE ASIGNACIÓN

La función de asignación se refiere principalmente a la “provisión de *bienes sociales*”, siendo éstos aquellos que satisfacen necesidades públicas o colectivas, es decir, que son bienes esenciales o muy importantes para la colectividad, en los que no se puede aplicar exclusión.

En el cuadro 10 se presentan, los datos correspondientes a los gastos públicos de la administración central destinados los sectores sociales prioritarios (clasificados así producto de la firma de los Acuerdos de Paz) con el fin de servir de herramienta para

Cuadro 10

Guatemala: gasto público de la administración central destinado a los sectores sociales prioritarios
período 1996 - 2006

millones de quetzales												
Sector	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	Promedio
Salud y Asistencia Social	821.1	1,132.9	1,386.1	1,931.9	2,003.2	2,243.2	2,313.7	2,512.0	2,570.5	3,626.3	4,107.6	2,240.8
Educación, Ciencia y Cultura	1,508.7	1,908.7	2,617.2	3,285.3	3,629.2	4,445.2	4,597.9	5,172.1	5,334.7	6,110.4	6,974.8	4,144.0
Vivienda	1.7	68.0	667.7	393.9	10.6	131.3	171.5	171.3	190.9	306.1	472.2	235.0
Seguridad Interna	351.3	571.6	683.9	982.6	1,092.4	1,300.6	1,307.0	1,553.6	1,393.9	1,522.1	1,703.1	1,132.9
Organismo Judicial y Corte de Constitucionalidad	273.2	289.9	364.3	399.4	477.0	547.4	511.0	698.0	678.7	737.7	826.1	527.5
Ministerio Público	111.5	149.5	191.6	200.2	244.8	332.9	360.5	395.1	483.2	446.6	520.6	312.4
Total gasto público destinado a los sectores sociales prioritarios	3,067.5	4,120.6	5,910.8	7,193.3	7,457.2	9,000.5	9,261.5	10,502.1	10,651.7	12,749.2	14,604.3	8,592.6
TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS (millones de quetzales)	8,323.14	9,575.30	10,836.13	12,645.96	14,169.19	15,928.74	19,294.68	20,280.72	21,973.96	23,310.05	27,238.12	16,688.73
- % de los Ingresos Tributarios -												
Sector	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	Promedio
Salud y Asistencia Social	9.87%	11.83%	12.79%	15.28%	14.14%	14.08%	11.99%	12.39%	11.70%	15.56%	15.08%	13.15%
Educación, Ciencia y Cultura	18.13%	19.93%	24.15%	25.98%	25.61%	27.91%	23.83%	25.50%	24.28%	26.21%	25.61%	24.29%
Vivienda	0.02%	0.71%	6.16%	3.11%	0.07%	0.82%	0.89%	0.84%	0.87%	1.31%	1.73%	1.50%
Seguridad Interna	4.22%	5.97%	6.31%	7.77%	7.71%	8.16%	6.77%	7.66%	6.34%	6.53%	6.25%	6.70%
Organismo Judicial y Corte de Constitucionalidad	3.28%	3.03%	3.36%	3.16%	3.37%	3.44%	2.65%	3.44%	3.09%	3.16%	3.03%	3.18%
Ministerio Público	1.34%	1.56%	1.77%	1.58%	1.73%	2.09%	1.87%	1.95%	2.20%	1.92%	1.91%	1.81%
Total gasto público destinado a los sectores sociales prioritarios como % de los ingresos tributarios	36.86%	43.03%	54.55%	56.88%	52.63%	56.50%	48.00%	51.78%	48.47%	54.69%	53.62%	50.64%

Nota: la clasificación sectorial considerada corresponde a la definida en los Acuerdos de Paz, en este cuadro no se incluyó al Ejército como un sector de referencia

Fuente: elaboración propia con información obtenida del Ministerio de Finanzas Públicas

verificar si se han asignado los ingresos tributarios de forma tal que se logre una correcta provisión de los bienes sociales. Los sectores contemplados en esta clasificación son:

- Salud y asistencia social
- Educación, ciencia y cultura
- Vivienda
- Seguridad interna
- Organismo Judicial y Corte de Constitucionalidad
- Ministerio Público

Todos estos rubros pueden ser considerados como bienes sociales, éstos a la vez reciben el nombre de bienes de consumo conjunto, de consumo colectivo, indivisibles o de consumo no rival; sobre estos bienes el Estado toma el papel de velar por su provisión y así lleva a cabo el cumplimiento de su función de asignación.⁸⁰

En lo que corresponde al gasto destinado a salud y asistencia social -uno de los tópicos más importantes para una sociedad ya que su ejecución representa mejoras en el desarrollo de sus pobladores- en el gráfico 5 se aprecia el comportamiento que ha tenido dicho rubro representado como proporción de la recaudación tributaria anual correspondiente. En este gráfico se puede identificar que a tan importante rubro se le ha asignado en promedio para la serie estudiada el 13.15% de los ingresos tributarios (con una desviación estándar de 1.8%), se observa también que no existe regularidad en los porcentajes de ingresos destinados a este fin, lo que pone de manifiesto la presencia de una débil asignación de recursos para este rubro; además muestra que en materia presupuestaria, temas tan relevantes como éste siempre han sido relegados por los gobernantes de turno.

El siguiente sector social prioritario corresponde a educación, ciencia y cultura; puede observarse en el periodo indicado, según muestra el gráfico 6, que existe una leve tendencia alcista en el porcentaje de ingresos asignados a estos rubros, en promedio se

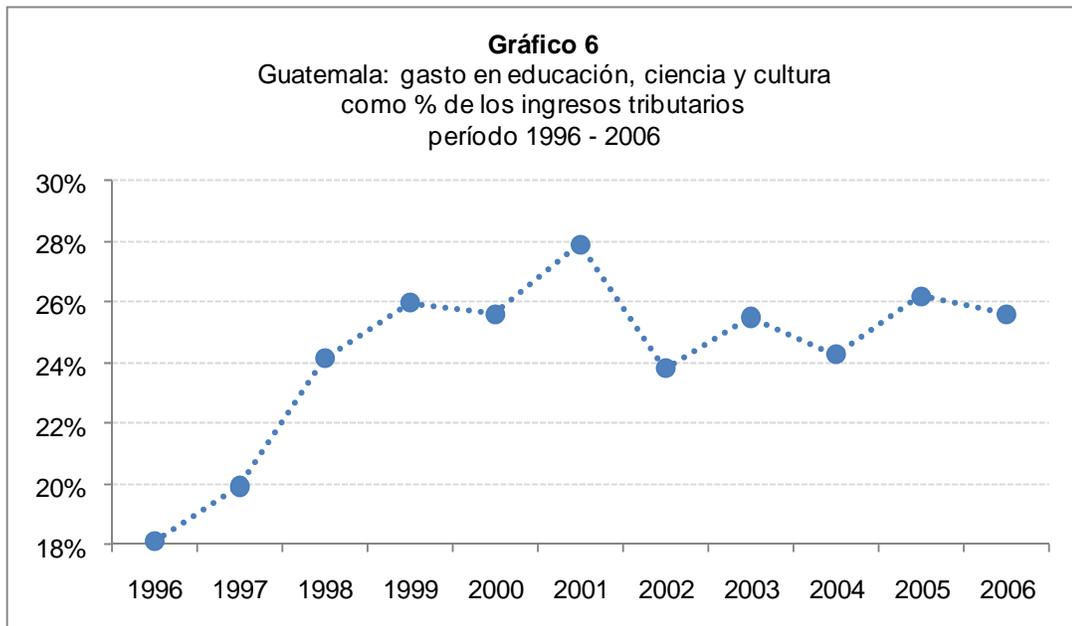
⁸⁰ "La gran enciclopedia de economía" <http://www.economia48.com/spa/d/bienes-publicos/bienes-publicos.htm>, página electrónica consultada el 03 de abril de 2009



Fuente: elaboración propia con información obtenida del Ministerio de Finanzas Públicas

les ha asignado el 24.29% de la recaudación tributaria (con una desviación estándar de 2.86%). Se observa, como en el caso anterior que existen irregularidades en las asignaciones anuales a estos tópicos, lo que puede tener su origen en los problemas históricos que han demostrado que tan importantes sectores no han sido atendidos por los gobiernos, lo cual continúa siendo una materia pendiente de aprobarse para lograr crecimiento y desarrollo en este apartado.

Los datos correspondientes a vivienda se presentan en el gráfico 7 donde se observa nuevamente un comportamiento inestable al igual que los casos anteriores, pero los valores significativamente atípicos corresponden a los observados en 1998 y 1999 que se relacionan a los esfuerzos del gobierno para paliar los daños ocasionados por el Huracán Mitch sobre el territorio nacional en los meses finales del año 1998. En promedio para este período de tiempo, al sector vivienda, la administración central asignó solamente el 1.5% de los ingresos tributarios (con una desviación estándar de 1.76%), lo que muestra que este sector ha sido de menor relevancia para la administración central y para sus ejecutores que los sectores mencionados anteriormente.



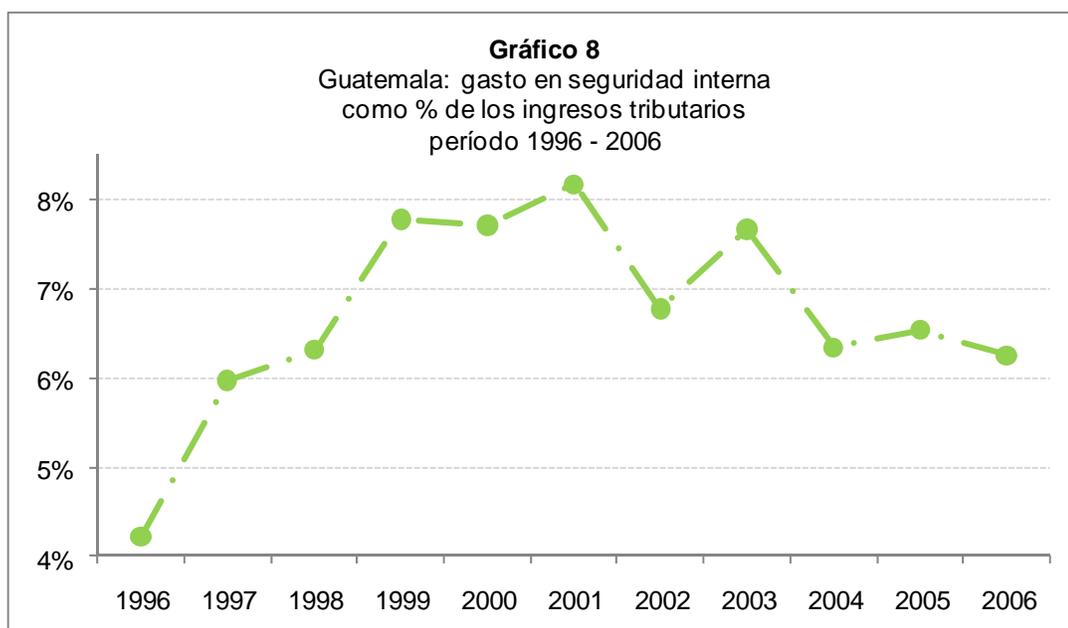
Fuente: elaboración propia con información obtenida del Ministerio de Finanzas Públicas



Fuente: elaboración propia con información obtenida del Ministerio de Finanzas Públicas

Al sector seguridad interna, en promedio para la serie, se le ha asignado el 6.7% de los ingresos tributarios recaudados (le corresponden una desviación estándar de 1.11%). En el gráfico 8 debe interpretarse que el comportamiento alcista que se observa en el período 1997 – 1999 corresponde al establecimiento de la Policía Nacional Civil (PNC)

en el territorio nacional, figura que surgió producto de la firma de los Acuerdos de Paz y que relevó en funciones a la anterior Policía Nacional y la Guardia de Hacienda. La importancia de la asignación de recursos a este sector radica en que su función es la de proteger a la ciudadanía y velar por el orden público en todo el país, principalmente en las zonas de alto riesgo criminal, funciones no pueden ser ejecutadas individualmente por los habitantes del territorio, lo que le caracteriza como un bien o servicio social.



Fuente: elaboración propia con información obtenida del Ministerio de Finanzas Públicas

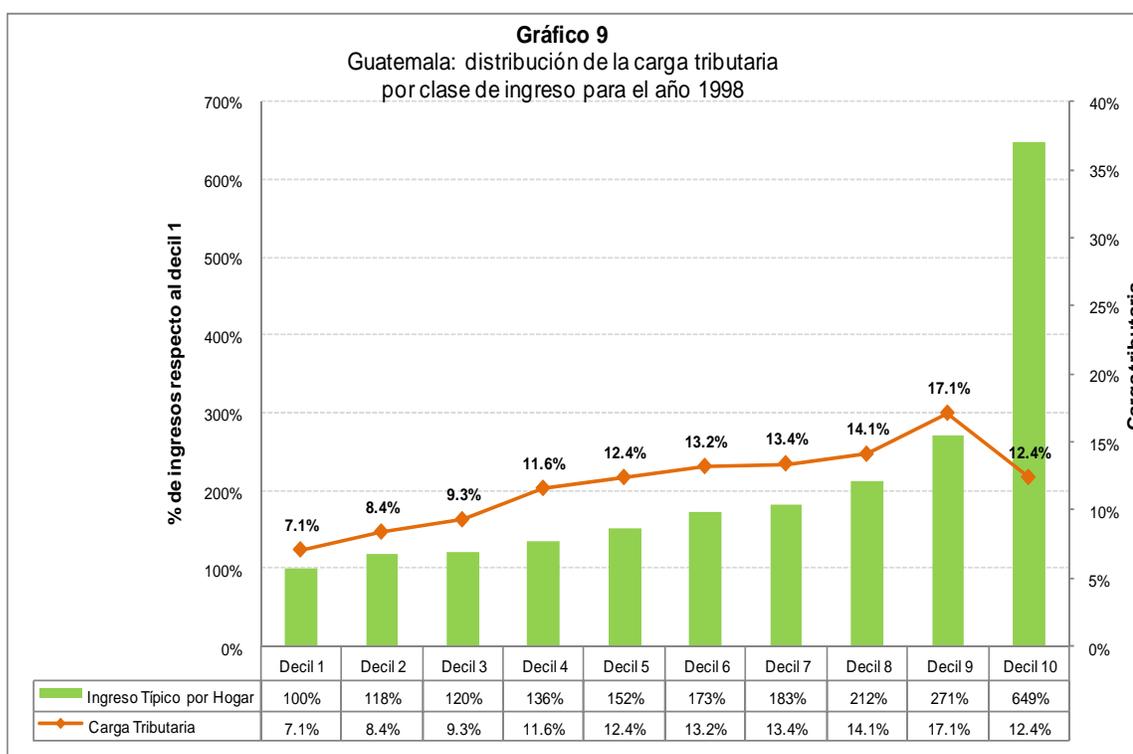
Otros bienes públicos importantes para toda sociedad son los que corresponden a la aplicación de justicia, en el caso de Guatemala se pueden clasificar dentro de éstos, los gastos destinados al Organismo Judicial y Corte de Constitucionalidad y el Ministerio Público. Como se observa en el cuadro 10 al Organismo Judicial y a la Corte de Constitucionalidad se le han asignado en promedio el 3.18% de los ingresos tributarios (0.23% de desviación estándar) y al Ministerio Público le han correspondido también en promedio el 1.81% de esta recaudación (con desviación estándar de 0.25%)

No debe perderse de vista que el sistema tributario indudablemente ha provisto los recursos para la ejecución de cada uno éstos gastos en bienes y servicios sociales, pero su baja capacidad recaudatoria, producto de todas las debilidades que adolece,

asociada a la inadecuada priorización del gasto público ha repercutido negativamente en la ejecución de la función fiscal de asignación.

3.2 CUMPLIMIENTO DE LA FUNCIÓN DE DISTRIBUCIÓN

La función de distribución del Estado está encaminada al ajuste de la renta y la riqueza para asegurar su adecuación a lo que la sociedad considera como un estado “equitativo” o “justo”. Esta función en particular realiza un papel clave para la determinación de las políticas de impuestos y gastos que ejecutan los Estados. Asimismo, la distribución de la renta entre las personas depende principalmente de sus dotaciones de factores, por lo que existen grandes brechas de ingresos entre los individuos que integran una misma sociedad, las cuales los Estados desean equilibrar al ejecutar esta función.



Fuente: elaboración propia con datos del estudio de Losé L. Larios. “Cómo se distribuye la carga tributaria por clase de ingreso en Guatemala”

Para este análisis y como medida de los instrumentos impositivos para el logro de esta función, se utilizan nuevamente los datos proporcionados por el informe de José L. Larios, respecto a la distribución de la carga tributaria en Guatemala por clase de

ingreso, aunque sus hallazgos revelan una estimación para el año 1998, se considera representativa para los fines de esta sección.

Esta vez, se traducen los resultados de Larios en el gráfico 9, donde se presentan los ingresos de cada decil como porcentaje del primero, el que se considera como el 100%. Esta nueva representación permite interpretar de mejor forma los resultados obtenidos por el investigador y reflejan claramente que la presión tributaria correspondiente a los últimos dos niveles de ingreso ejemplifica de buena forma que a medida que se elevan los ingresos de las familias guatemaltecas, la proporción de impuestos que grava a los hogares con cotas más altas de ingreso, es cada vez menor. Si se considera la distribución de ingresos como una forma de medición de la dotación de factores de cada hogar, puede interpretarse que los instrumentos fiscales impositivos (impuestos) no contribuyen en buena medida al cumplimiento de la función de distribución.

Puede verse también como un instrumento específico de política distributiva la imposición de tributos progresivos, utilizados para la financiación de servicios públicos que benefician principalmente a las familias de bajos ingresos. Como se mencionó, el sistema tributario en Guatemala contiene muchas características de regresividad, por lo cual puede comprobarse que no son tributos estrictamente progresivos los que se manejan dentro de dicho sistema, y que quedó de la misma forma evidenciado, cuando se trató acerca de la asignación de bienes sociales, donde se mostró que los ingresos tributarios, en su mayoría provenientes de impuestos indirectos, han contribuido débilmente con la función de asignación y bajo este esquema, con la función distribución.

Teóricamente existe también una combinación de impuestos sobre los bienes adquiridos mayoritariamente por los consumidores de ingresos elevados, junto con una serie de subvenciones a otros productos que son utilizados principalmente por los consumidores de renta baja. Respecto a esta modalidad de instrumentos, en Guatemala no existen impuestos que graven exactamente bienes adquiridos principalmente por los consumidores de ingresos elevados; y como se demostró en el informe de Larios, esto se suma a la inadecuada distribución de la carga tributaria en los hogares

guatemaltecos; sin embargo, se tiene la presencia subsidios en el presupuesto del Gobierno Central.

Se entiende por subsidio “toda transferencia gubernamental destinada a agentes privados que necesitan un apoyo temporal o permanente para enfrentar, aliviar, mitigar y/o reparar daños por riesgos sociales, económicos, políticos, naturales, etc. y/o para incrementar la competitividad de los factores de producción”⁸¹. Es importante señalar que a los subsidios los caracterizan una limitada transparencia y baja rendición de cuentas del manejo de dichas asignaciones, ello es preocupante cuando se observa la información proporcionada por el Ministerio de Finanzas Públicas⁸², en la cual se indica que alrededor de 10.7% del presupuesto total del Estado se asigna a este fin. Además, la diversidad de fuentes, objetivos y hasta el alto número de subsidios hace difícil identificar los efectos globales que logra esta política. Así también su aplicación, aumenta las probabilidades de prácticas poco transparentes. En ese sentido, se infiere que los subsidios por sí mismos no son un buen parámetro para medir la ejecución de la función de distribución del Estado de Guatemala.

Es importante señalar que existen otros instrumentos fiscales que utiliza la política de distribución para cumplir con su objetivo, entre ellos, se encuentra un esquema de impuesto-transferencia el cual combina la imposición progresiva de la renta de las familias con ingresos superiores con una subvención a familias de menor renta, con ello, el Estado busca cumplir en parte su función de distribución. Para el periodo que se delimitó para esta investigación, en Guatemala aun no se había tenido experiencia en esta materia, por lo que no existe evidencia sobre su efectividad y cumplimiento de la función redistributiva con este instrumento.

⁸¹ “Hallazgos en estudio justifican reorientación de los subsidios”. Ministerio de Finanzas Públicas. Guatemala. Comunicado No. 19.

⁸² Ibíd. Véase también el informe: “Los Subsidios en el Presupuesto del Gobierno de Guatemala”. Ministerio de Finanzas Públicas. Guatemala.

3.3 CUMPLIMIENTO DE LA FUNCIÓN DE ESTABILIZACIÓN

Como se indicó, la función de estabilización está relacionada con el peso de la política presupuestaria en la macroeconomía, es decir, sobre objetivos tales como un alto nivel de empleo, un razonable grado de estabilidad del nivel de precios y una aceptable tasa de crecimiento económico. Por su parte, sus principales problemas son el desempleo y la inflación. Esta función de estabilización se logra a través de la aplicación de distintos instrumentos de política monetaria y de política fiscal.

En el caso de Guatemala y en materia de política monetaria, es oportuno considerar al Banco Central como principal ejecutor de esta política, cuyo objetivo fundamental es, *“contribuir a la creación y mantenimiento de las condiciones más favorables al desarrollo ordenado de la economía nacional, para lo cual, propiciará las condiciones monetarias, cambiarias y crediticias que promuevan la estabilidad en el nivel general de precios”*⁸³. Bajo esa perspectiva en 2004 y 2005 la Junta Monetaria adoptó el “régimen de metas explícitas de inflación”. Dentro de dicho régimen, el BANGUAT utiliza la tasa de inflación como ancla nominal, en la búsqueda de que la información proporcionada por la autoridad monetaria sea incorporada por los agentes económicos en sus decisiones de consumo, ahorro, producción y empleo. Por su parte, la determinación de la tasa de interés líder constituye el mecanismo principal por medio del cual se comunica la postura de la política monetaria en relación con la perspectiva inflacionaria de la economía⁸⁴, buscando tener incidencia sobre las condiciones de liquidez de los mercados financieros, con el fin de orientar la implementación de las operaciones de estabilización monetaria (OEM), que son consideradas el principal instrumento de regulación indirecta para moderar la liquidez primaria de la economía. No obstante lo anterior, existen otros instrumentos de política monetaria como descuentos, redescuentos, encaje bancario, entre otros, los cuales bajo la perspectiva de metas explícitas de inflación permiten

⁸³ Arto. 3, Decreto 16-2002 del Congreso de la República. “Ley Orgánica del Banco de Guatemala”. Guatemala, 2002.

⁸⁴ En efecto, cuando el banco central identifica presiones inflacionarias relevantes, incrementa el nivel de la tasa de interés de política monetaria para restringir la liquidez y promover el incremento de otras tasas de interés de plazos más largos que inciden en los niveles de consumo y de inversión. Cuando, por el contrario, el banco central identifica presiones desinflacionarias importantes, reduce el nivel de la tasa de interés de política monetaria; y deja ésta invariable, cuando considera que la perspectiva inflacionaria es consistente con la consecución de la meta de inflación.

incidir en el ritmo de expansión de la liquidez agregada y del crédito bancario. Los instrumentos de política monetaria son importantes para el cumplimiento de la función de estabilización y trabajan en conjunto con los instrumentos de política fiscal.

En el ámbito fiscal, el Ministerio de Finanzas Públicas, como representante del Organismo Ejecutivo, es el encargado de develar la implementación de la política fiscal adecuada en el país. Su aplicación se refleja tangiblemente en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado y su respectiva ejecución. La política fiscal presenta un importante desafío en su actuación, que consiste en *“asegurar que el gasto público sea eficaz y responda a las prioridades de la sociedad, y que, al mismo tiempo, el Estado obtenga suficientes recursos para financiarlo”*. Ambos aspectos están vinculados, y se expresan en el fuerte y permanente debate sobre este tema. La ineficacia e insuficiencia del gasto público se ha reflejado en la dificultad del Estado de atender necesidades prioritarias de desarrollo social, seguridad ciudadana, justicia, entre otras. La insuficiencia de recursos tributarios, resultado en parte del problema de evasión que enfrenta, se ha manifestado en una serie de intentos infructuosos de llevar a cabo reformas tributarias y en la necesidad ineludible de recurrir al endeudamiento, lo cual puede tener repercusiones sobre el cumplimiento de la función de estabilización del Estado.

Según Velásquez⁸⁵ (2006) se considera “deuda pública” al conjunto de obligaciones de origen legal o contractual que debe cumplir el Estado como resultado de los préstamos recibidos, la que se origina cuando los ingresos o recursos son inferiores a sus egresos o gastos. Ello origina la obligación de devolver la suma de dinero recibida en préstamo y de pagar además, los intereses correspondientes. Desde el punto de vista económico, suele mencionarse en forma más específica lo referente al “peso o carga de la deuda” en el sentido de una obligación que el Estado tiene que pagar y cuya influencia sobre la economía nacional reviste gran importancia.

⁸⁵ Velásquez, Oscar Erasmo. *“Notas del Curso de Finanzas Públicas”*. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Economía. 2006.

Para analizar la importancia de la carga de la deuda, resulta fundamental distinguir la deuda externa de la deuda interna. La primera significa inicialmente un aumento de los recursos disponibles, pero una disminución de esos mismos recursos en el futuro, pues para hacer frente al pago de la deuda, el gobierno tendrá que reducir los gastos públicos, o, mediante el cobro de impuestos, reducir los gastos privados. De una u otra forma, se reduce el empleo total de los recursos disponibles en esa economía.

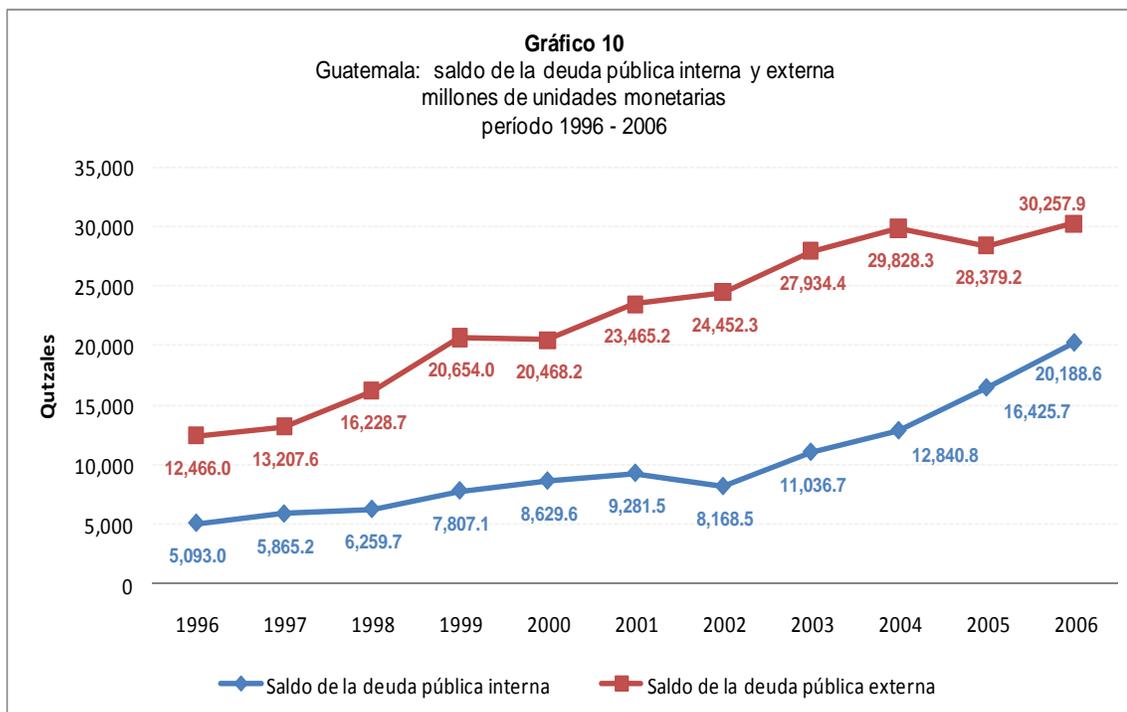
En cambio, en el caso de la deuda interna, el total de recursos disponibles por el país no aumenta inicialmente, ni disminuye con posterioridad, en realidad, lo que se produce es un pago de transferencia, puesto que los poseedores de títulos o bonos reciben en pago del capital e intereses, por parte del Estado deudor, el dinero que éste recauda, en concepto de impuestos de los contribuyentes. Derivado de esto, resulta cierto que desde el punto de vista macroeconómico, la deuda interna no representa carga alguna, porque estando los títulos representativos en poder de los ciudadanos del Estado deudor, la nación se debe a sí misma. Sin embargo, se ha sostenido que desde un punto de vista microeconómico, la afirmación de que la deuda pública interna implica un traspaso de la mano derecha a la mano izquierda no resulta del todo cierta, lo que resulta evidente porque sería una verdadera casualidad que la distribución de la propiedad de la deuda pública fuera idéntica a la distribución de la carga impositiva.

En el caso de Guatemala, dentro de los compromisos del Pacto Fiscal, se encuentra el que se refiere a “la deuda no es sustituta de los ingresos corrientes del Estado” a pesar de esto, y como se mencionó anteriormente, en Guatemala se ha tenido que recurrir al financiamiento de este tipo. Según datos obtenidos del Banco Central y como se observa en el gráfico 10, para la serie en estudio el saldo de la deuda pública, tanto interna como externa, presenta una tendencia alcista, mostrando para el año 2006 que el saldo de la deuda pública interna alcanzó los Q20,188.6 millones⁸⁶, saldo equivalente al 8.8% del PIB a precios corrientes de ese año, y el saldo de la deuda pública externa alcanzó los US\$3,958.3 millones⁸⁷ (Q30,067.8 millones)⁸⁸; saldo que corresponde al

⁸⁶ <http://www.BANGUAT.gob.gt/inc/ver.asp?id=/pim/pim17&e=36441> página consultada el 05 de abril de 2009

⁸⁷ <http://www.BANGUAT.gob.gt/inc/ver.asp?id=/pim/pim16&e=36440> página consultada el 05 de abril de 2009

13.1% del PIB a precios corrientes de ese año⁸⁹. Se observa entonces que la mayor proporción de la deuda pública en Guatemala es de origen externo, lo que puede tener repercusiones a futuro por la carga que representa.



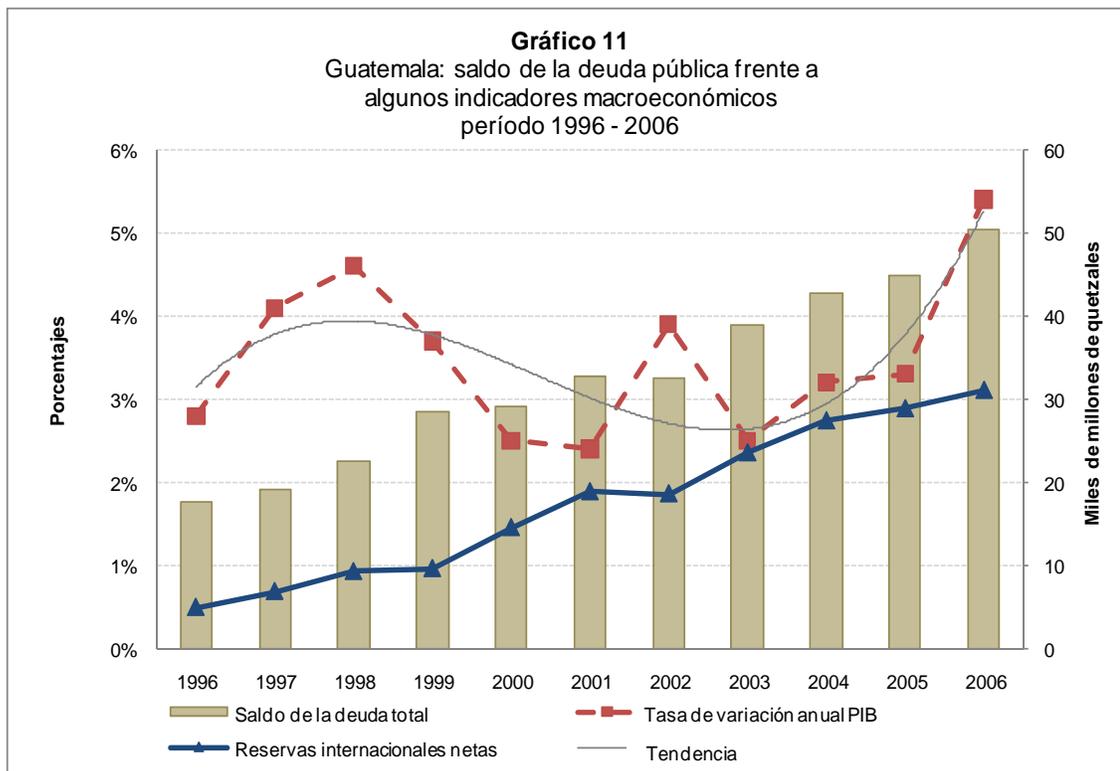
Fuente: elaboración propia con información obtenida del Banco de Guatemala

No debe perderse de vista que la política fiscal tiene una incidencia directa sobre el nivel de demanda agregada⁹⁰, por lo tanto, los cambios en el nivel del déficit juegan un importante papel, junto con la fuente de donde provenga dicha financiación, pues tiene un impacto importante sobre la actividad económica, es decir sobre la estabilidad macroeconómica, debido a que afecta la situación financiera de la economía a futuro.

⁸⁸ Tipo de cambio de referencia al 31 de diciembre de 2006 Q7.59615 por US\$1.00

⁸⁹ A precios constantes, el saldo de la deuda pública interna era equivalente al 0.6% del PIB y la deuda pública externa el 1.1% del PIB, ambos sumaban el 1.7% del PIB

⁹⁰ Porque la elevación de los gastos de gobierno será expansiva al igual que los recortes impositivos, efecto contrario se producirá cuando el gasto mengüe o se eleven los impuestos



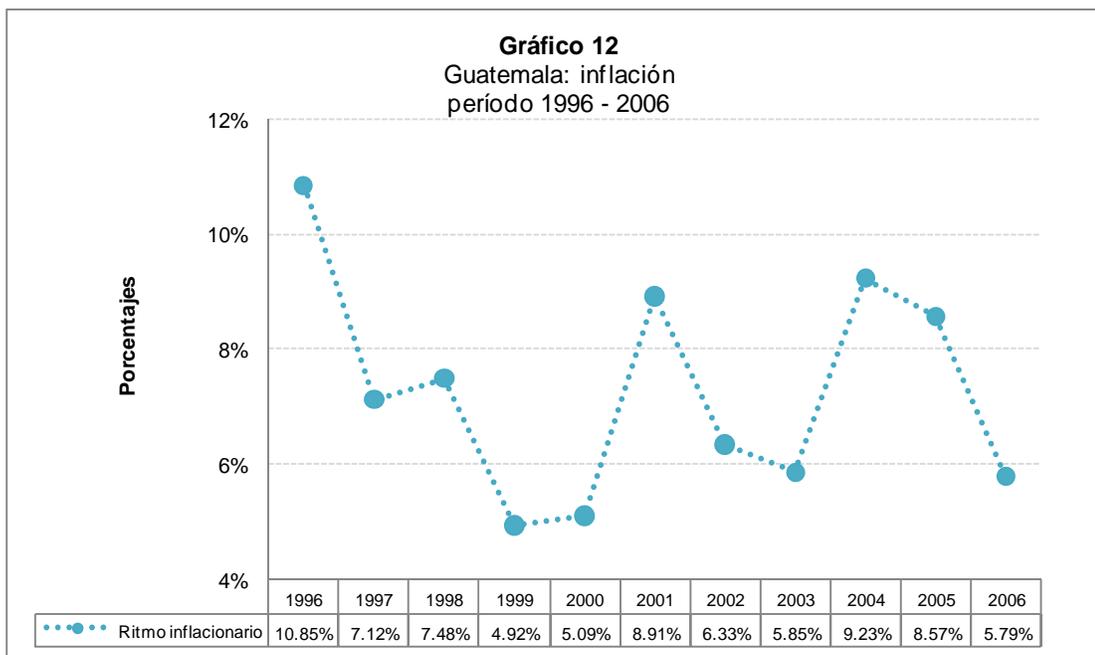
Fuente: elaboración propia con información obtenida del Banco de Guatemala

Resulta interesante observar las repercusiones que pueda tener la contratación de deuda pública en Guatemala sobre la estabilidad macroeconómica, para lo que se presenta el gráfico 11. Como puede observarse, este endeudamiento no ha generado repercusiones negativas sobre la estabilidad de la economía, al analizar las reservas monetarias internacionales netas, puede notarse que éstas han presentado un comportamiento continuamente creciente, por lo que puede interpretarse que este endeudamiento no ha presionado de ninguna manera dichas reservas, además que el nivel de las mismas ha sido catalogado como adecuado y ha sido utilizado como señal de estabilidad. Si se observan el crecimiento del PIB puede notarse también que éste, representado con sus respectivas tasas de variación anual, ha mostrado valores positivos, denotando de esta manera que el nivel de la producción es un buen indicador de la estabilidad macroeconómica del país.

Considerando que los principales problemas que ocupan la política fiscal juntamente con la política monetaria son el desempleo y la inflación, puede observarse nuevamente en el gráfico 12 que en lo referente al nivel de precios, representado por el ritmo

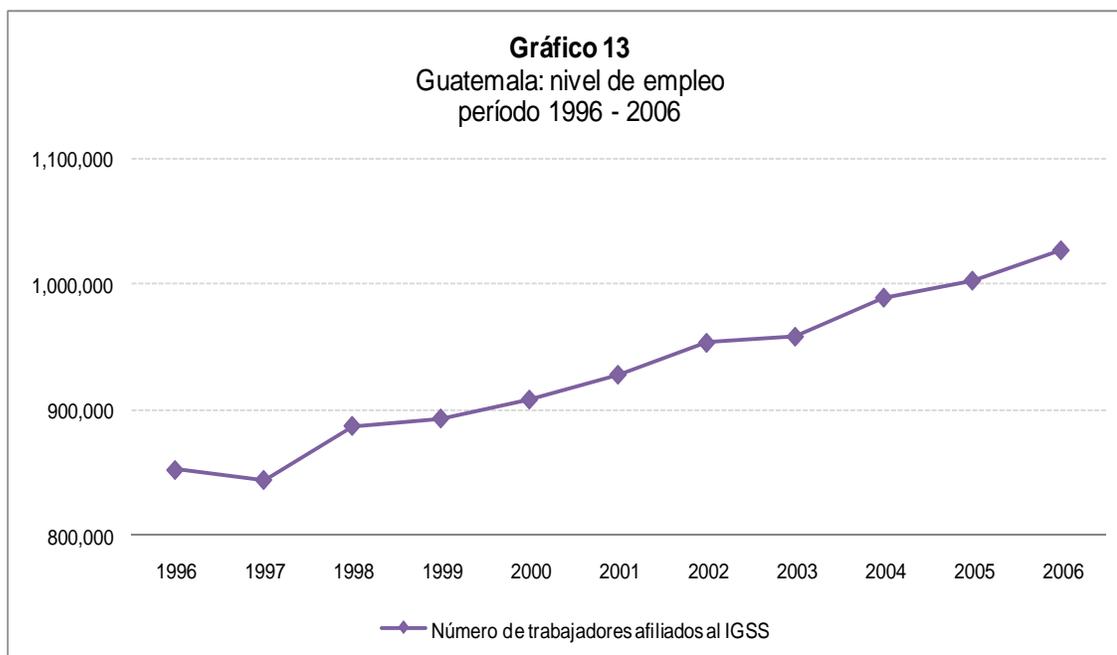
inflacionario, éste muestra que los precios en el caso de Guatemala han presentado alzas, como es normal ante un crecimiento del nivel de producción, y estos precios se han comportado de manera aceptable para la estabilidad macroeconómica del país.

Dado el aumento en el nivel de producción y como consecuencia del nivel de precios, se sabe que también se presenta una reducción en el nivel de desempleo. Al observar el gráfico 13, donde se han utilizado los datos históricos de empleados afiliados al seguro social como un aproximado a la tendencia del empleo en Guatemala, se puede considerar que este dato ha presentado una tendencia alcista, mostrando que a medida que ha crecido la economía, también lo ha hecho el empleo.



Fuente: elaboración propia con información obtenida del Banco de Guatemala

Puede interpretarse de esta manera que los niveles de endeudamiento público no han generado efectos contrarios relevantes en el nivel de empleo ni tampoco efectos preocupantes en el nivel de precios, por lo tanto no ha repercutido negativamente en la estabilidad macroeconómica del país.



Fuente: elaboración propia con información obtenida del Banco de Guatemala

No debe olvidarse que la deuda pública vista como instrumento de política fiscal se considera principalmente cuando esta política, para su estructuración, deba optar frente a las alternativas de financiarse con impuestos o bien con empréstitos, derivado de la situación de la economía que representa, pero siempre la deuda pública debe concebirse y planificarse, de modo que en su aplicación concreta resulte un instrumento complementario que ayude y coopere en el plan de gobierno y no lo interfiera. Debe entonces considerarse que dentro de la compleja actividad que el Estado debe realizar para poder alcanzar los propósitos de estabilización y desarrollo económico, la Política Fiscal es uno de los instrumentos de indiscutible importancia y aunque el concepto de “política fiscal estabilizadora” es muy amplio, su estudio se debe vincular con el régimen tributario, los gastos públicos, la deuda pública, las inversiones públicas, el régimen presupuestario y la política monetaria para poder establecer verdaderamente cuáles son sus fines.

CONCLUSIONES

1. El sistema tributario Guatemalteco, es el principal medio de aprovisionamiento de recursos del Estado, ya que la recaudación tributaria que alcanza representa, en promedio y para el período en estudio, el 92% del total de los ingresos del Estado. Así también se observa que dichos ingresos han sido insuficientes para la satisfacción de necesidades públicas, pues se observó que éstos cubren solamente, en promedio, alrededor del 87% de gastos públicos, los cuales a su vez tienen limitantes como la poca proporción de ellos que se destina a la inversión (32% del total de gastos). La insuficiencia de recursos que se observa es producto de la carga tributaria del 10.82% del PIB que la Administración Tributaria alcanza a través de la aplicación de los instrumentos y demás condiciones que le propicia el sistema tributario; dicha carga es considerada baja, por instituciones como el PNUD, el BID y la CEPAL, para un país como Guatemala. Estas condiciones repercuten en la incapacidad del Estado de ejecutar las medidas necesarias para cumplir a cabalidad sus funciones fiscales.
2. El sistema tributario guatemalteco, es ineficiente para lograr proveer al Estado de los recursos y condiciones necesarios para el cumplimiento estricto de sus tres funciones fiscales. Esta ineficiencia se evidencia en: a) La baja recaudación que obtiene, medible en la carga tributaria de solamente el 10.82% del PIB; b) La composición inadecuada de su estructura, que se observa al estar integrado en un 75.95% por impuestos indirectos y que al mismo tiempo constituye una importante característica de regresividad; y c) Por otras condiciones como la mala distribución del ingreso en el país, lo cual puede medirse a través del Coeficiente de Gini que para 2006 se situó en 0.585, índice que al traducirlo en porcentajes, muestra la equivalencia, en número de veces, de la cantidad de ingresos que perciben los más ricos con respecto al ingreso que perciben los más pobres.
3. Se estableció que no se han alcanzado las principales metas del sistema tributario consistentes en el suministro de bienes y servicios públicos y el mantenimiento de una distribución socialmente aceptable del ingreso entre los habitantes de la nación, pues los ingresos que genera cubren solamente el 87% del gasto público y su

estructura está orientada en un 75.95% a la aplicación de impuestos regresivos, por lo que se considera también que el sistema incumple con la función fiscal de distribución.

4. En la estructura del sistema tributario guatemalteco se incluye solamente un 24.05% de impuestos directos, lo que constituye una importante característica de regresividad y conduce a interpretar el incumplimiento de la equidad y justicia tributaria, características que debe cumplir y que se encuentran establecidas en los principios constitucionales de legalidad y capacidad de pago, lo que asociado a la mala distribución del ingreso y a la debilidad con que actúa el sistema tributario, permite establecer que el sistema no contribuye de manera determinante al cumplimiento de la función de distribución.
5. Las múltiples reformas que han afectado al sistema tributario, a través de instrumentos de carácter impositivo y administrativo, no han surtido los efectos esperados sobre la percepción de ingresos tributarios, pues no han logrado elevar la carga tributaria más allá del 11.9% del PIB.
6. Aunque la recaudación tributaria ha crecido en cifras absolutas, pues pasó de Q8,323.14 millones en 1996 a Q27,238.12 millones en 2006, no ha logrado que la carga tributaria, que oscila entre 9.6% y 11.9% del PIB, sea suficiente para cumplir con la meta de establecida en el Pacto Fiscal de 13.1% del PIB.
7. La recaudación tributaria ha sido insuficiente para cubrir el presupuesto de egresos del gobierno, además solamente el 50.64% de los ingresos tributarios se han destinado al gasto social prioritario, mostrando que en la ejecución de los gastos públicos los gobiernos de turno han asignado poca importancia a los mismos. Estos elementos sirven de indicador para medir que la contribución del sistema tributario con el cumplimiento de la función de asignación presenta debilidades.
8. La estructura, comportamiento, recaudación y administración del sistema tributario en Guatemala han colaborado de alguna manera con el cumplimiento de las funciones de asignación y estabilidad económica, no así con la función de distribución.

RECOMENDACIONES

De conformidad con las conclusiones de la presente investigación, se permite recomendar:

1. Que los hacedores de política económica reorienten sus acciones a la búsqueda del cumplimiento de las metas de todo sistema tributario orientándolo al cumplimiento de sus fines y así fortalecer el cumplimiento de la función de distribución.
2. Deben plantearse reformas estructurales al sistema tributario, para lograr que efectivamente se cumpla con el principio constitucional de capacidad de pago y se logre la progresividad tributaria, ya que su actual comportamiento se lo impide.
3. Se debe continuar fortaleciendo los instrumentos legales y administrativos con que cuenta el sistema tributario actual, para contrarrestar los problemas de evasión y elusión tributaria, lo que permitirá mejoras en la recaudación.
4. Es oportuno buscar profundas mejoras en la estructura del sistema tributario y la aplicación de medidas que fortalezcan y generalicen la cultura tributaria para mejorar la confianza de los contribuyentes para que permitan mayores y efectivos niveles de recaudación, lo cual repercutirá sobre la carga tributaria.
5. Es pertinente reorientar el gasto público a mejorar la provisión de bienes y servicios públicos, y aumentar los fondos destinados a la inversión, para lograr de mejor manera el cumplimiento de la función de asignación y principalmente la función de distribución.
6. Debe tenerse cautela en la utilización endeudamiento para cubrir el déficit presupuestario del gobierno, con el fin de evitar comprometer los ingresos tributarios futuros y generar un círculo vicioso de insuficiencia de éstos y principalmente para lograr el cumplimiento de la función de estabilización.

BIBLIOGRAFÍA

1. Agosin, M., Machado, R., y Nazal, P. “Las economías de los países centroamericanos y República Dominicana: evolución y desafíos de largo plazo”. Serie de Estudios Económicos y Sectoriales. RE2-02-001. Banco Interamericano de Desarrollo. Noviembre 2002.
2. Araneda Dörr, Hugo. “Finanzas Públicas”. Colección Manuales Jurídicos. Editorial jurídica de Chile. 3ª edición actualizada. Santiago de Chile. 1994.
3. Arévalo A., José Alejandro . “Breve reporte de las finanzas públicas” (Guatemala: Ministerio de Finanzas Públicas, junio 1998).
4. Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Resumen del estudio “Evolución, situación y perspectivas del sistema tributario guatemalteco, Fortalecimiento de la estructura tributaria guatemalteca. Análisis y propuestas”. Guatemala. 25 de noviembre de 2003.
5. Ciarlo, Alfredo Dr. y San Martín, Miguel Ángel Dr. “Sistema tributario como herramienta de crecimiento y bienestar económico” Campus Virtual IEFPA. 2002. Pág. 8.
6. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), División de Estadísticas y Proyecciones Económicas, “Anuario estadístico de América Latina y el Caribe”, 2008.
7. Comisión Económica para América Latina y el Caribe(CEPAL) “Panorama Social de América Latina 2005”. Publicaciones de Naciones Unidas. Santiago de Chile, marzo 2006.
8. Comisión Técnica del Pacto Fiscal (CTPF), “Pacto Fiscal para un futuro con paz y desarrollo”. Edificio del Ministerio de Finanzas Públicas, nivel 16. Guatemala. 25 de mayo de 2000. p.9.

9. Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo No. 171, 1985 con reformas de 1993
10. Decreto 15-98, publicado en el Diario de Centro América el 18 marzo 1998
11. Decreto 1-98, publicado en el Diario de Centro América el 13 febrero 1998
12. Decreto 31-96, publicado en el Diario de Centro América el 29 mayo 1996
13. Decreto 32-2001, publicado en el Diario de Centro América el 1 agosto 2001.
14. Decreto 44-2000, publicado en el Diario de Centro América el 30 junio 2000
15. Decreto 6-91, publicado en el Diario de Centro América el 25 marzo 1991
16. Decretos 18-2004 y 19-2004, publicados en el Diario de Centro América el 29 junio 2004
17. Flores, Ernesto. “Curso de Finanzas y Derecho Tributario”. p. 192
18. Fuentes K, J.A. y Maynor Cabrera. Revista de la Cepal 88, “Pacto Fiscal en Guatemala: lecciones de una negociación”. Guatemala. Abril 2006.
19. Hernández Figueroa, Raúl. “Efectos económicos del sistema tributario en Guatemala”. Quetzaltenango, abril 2002.
20. Inforpress, No.1251, 28 noviembre 1997.
21. Inforpress, No.1374, 30 junio 2000, p.3.
22. Inforpress, No.1401, 2 febrero 2001, p.2.
23. Inforpress, No.1410, 6 abril 2001, p.14.
24. Inforpress, No.1425, 27 julio 2001, p.2.
25. Inforpress, No.1426, 2 agosto 2001, pp.1-2.
26. Inforpress, No.1507, 11 abril 2003, pp.11-12
27. Inforpress, No.1546, 6 febrero 2004, pp.1-2.

28. Inforpress, No.1556, 23 abril 2004, pp.1-2
29. Inforpress, No.1567, 9 julio 2004, pp.1-2.
30. Inforpress, No.1661, 23 junio 2006, pp.1-2.
31. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), “Historia de la Tributación en Guatemala (Desde los mayas hasta la actualidad)”, documento preparado para la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), Guatemala, Diciembre 2007.
32. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), “La política fiscal en la encrucijada: el caso de América Central”. Guatemala: ICEFI, 2007.
33. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI). “La evasión fiscal en Centroamérica”, Observatorio fiscal. Publicado en el diario guatemalteco El Periódico, sección de economía, el martes 6 de julio de 2006.
34. Larios, José L. “Cómo se distribuye la carga tributaria por clase de ingreso en Guatemala”. Barrents Group. LLC. Washington, DC. 17 de enero de 2000. La Política Fiscal en Guatemala. Primera Edición, Volumen I. “Impuestos y administración tributaria en Guatemala”. Guatemala 2000. Para la CPPF.
35. Mann, Arthur y Robert Burke, Resumen Ejecutivo “El Gasto Tributario en Guatemala”. USAID/DAI PRIME CONTRACT “Support for Economic Growth and Institutional Reform (SEGIR) – Macroeconomic Policy, Poverty Alleviation and Economic Institutions and Analyses”, Borrador inicial enero 2002.
36. Ministerio de Finanzas Públicas. “Hallazgos en estudio justifican reorientación de los subsidios”. Guatemala. Comunicado No. 19, Julio 30 de 2008.
37. Ministerio de Finanzas Públicas. “Los Subsidios en el Presupuesto del Gobierno de Guatemala”. Guatemala. Julio de 2008

38. Misión de Verificación de las Naciones Unidas en Guatemala (MINUGUA), “El Pacto Fiscal un año después; informe de verificación”. Guatemala, mayo de 2001, s.n.p.
39. Musgrave, Richard A. y Peggy B. “Hacienda Pública Teórica y Aplicada”. McGraw Hill. Quinta Edición. México. 1994.
40. O. Schenone y C. de la Torre, “Guatemala: Fortalecimiento del sistema tributario”, Banco Interamericano de Desarrollo, 2003.
41. Palencia, Mayra. “El Estado para el capital: la arena fiscal, manzana de la discordia entre el empresariado y el poder público”. Guatemala: FLACSO, 2002.
42. Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD). “Informe de Desarrollo Humano para Guatemala 2003”, Ciudad de Guatemala, agosto 2003.
43. Programa del Informe Nacional de Desarrollo Humano y Objetivos de Desarrollo del Milenio. Sistema de Naciones Unidas en Guatemala. “Informe de desarrollo Humano 2001. Guatemala: el financiamiento del desarrollo humano”. INDH, Guatemala. 2001.
44. Revista Latinoamericana de Derecho Tributario Número 3/1997. “Modelo de Código Tributario para América Latina –MCTAL-“, publicado en 1967 por el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID.
45. Romero Contreras, Yibetza Thais. “Las Finanzas Públicas”. Monografía. Venezuela. Enero 2009.
46. Shome, Parthasarathi. “La tributación en América Latina: tendencias estructurales e impacto en la administración”. CEPAL Serie seminarios y conferencias. Brasilia, 1999. Cuadro 8.
47. Sosa, Edwin Rolando. “Glosario Tributario”. Universidad de San Carlos de Guatemala. Proyecto Es Tu Derecho.

48. Valdez, J.F., y Mayra Palencia. “Los dominios del poder: la encrucijada tributaria”. Guatemala: FLACSO, 1998.
49. Velásquez, Oscar Erasmo. “Notas del Curso de Finanzas Públicas”. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Economía. 2006.
50. Villagrán Kramer, Francisco . “Biografía política de Guatemala: años de guerra y años de paz”. Guatemala: FLACSO, 2004.
51. Villegas, Héctor B. “Curso de Finanzas”, Derecho Financiero y Tributario. p. 513.

Páginas electrónicas consultadas:

- www.minfin.gob.gt
- www.enlared.org.bo/glosariomunicipal/glosariomunicipal2.asp?e_ep1=191-3k
consultada el día 26 de febrero de 2007
- <http://www.banquat.gob.gt/inc/ver.asp?id=/pim/pim17&e=36441> consultada el 05 de abril de 2009
- <http://www.banquat.gob.gt/inc/ver.asp?id=/pim/pim16&e=36440> consultada el 05 de abril de 2009
- “La gran enciclopedia de economía” <http://www.economia48.com/spa/d/bienes-publicos/bienes-publicos.htm>, página electrónica consultada el 03 de abril de 2009

ANEXOS

Anexo 1: La carga tributaria global en Guatemala

El sistema fiscal en Guatemala, en su concepción teórica y legal es relativamente llano, o sea, las tasas marginales de los impuestos sobre la renta de personas jurídicas y naturales son pocas y relativamente bajas, el impuesto al Valor Agregado es el principal recaudador de los ingresos tributarios y los Derechos Arancelarios han sido reducidos para facilitar el comercio exterior y para minimizar el impacto distorsionado en las exportaciones de tener derechos arancelarios altos (Teorema de Lerner). Las leyes tributarias guatemaltecas en general, reflejan lo anteriormente mencionado que es congruente con las prácticas con una economía global y abierta. Países tan diversos como Suecia, Alemania Federal, México, Filipinas, El Salvador, siguen estas políticas fiscales. En un mundo donde el capital es móvil, en donde los países compiten para atraer inversiones, en donde los precios de los productos transables son cada vez más determinados por los precios prevalentes en el mercado mundial, el sistema fiscal no puede ser visto única y exclusivamente como un método de recaudación a costa de la eficiencia y de la competitividad de las empresas. Por otro lado, el sistema fiscal en su conjunto –impuestos y gasto público- debe de cumplir con la función social de redistribución del ingreso.

De acuerdo con los resultados del estudio, es el decil noveno, aquel cuyos ingresos mensuales oscilan entre 4,145 y 9,906 Quetzales los que contribuyen una proporción mayor de sus ingresos por cuenta de pago de impuestos. El resultado no es sorprendente porque son estos hogares, que generalmente se ubican en las áreas urbanas los que tienen mayor propensión de consumo y de endeudamiento en el corto y mediano plazo para sostener una inclinación de consumo generalmente alta en el transcurso de su vida económicamente activa.

Por otro lado, es importante calificar los resultados observados en el último decil. No es creíble pensar que hogares con ingresos de 10,000 Quetzales mensuales sean los más ricos de los ricos del país. No lo son. Sin embargo, este resultado nos indica que a medida que los ingresos por hogar en Guatemala aumentan, estos hogares tendrán mayores recursos y oportunidades para beneficiarse de los vacíos creados en las leyes tributarias y aun de las debilidades de las instituciones. Si se extendiera este estudio para considerar una apertura del último decil, se podría observar claramente qué tan diferente es la carga tributaria de un hogar con ingresos mensuales típicos de 10,000 Quetzales en comparación con hogares con ingresos típicos mensuales de 100,000 Quetzales. A pesar de haberse hecho un esfuerzo para lograr la apertura de este decil para afinar este estudio, nuestros esfuerzos fueron inútiles, ya que este cometido no estaba bajo el control de los autores de este informe.

Guatemala: carga tributaria de los hogares del país en 1998

Deciles	Hogares	Ingreso por Decil (Quetzales)	Ingreso Típico por Hogar (Quetzales)	Carga Tributaria %
Decil 1	199,759	304,973,238	1,527	7.1
Decil 2	199,802	360,511,885	1,804	8.4
Decil 3	200,352	367,618,917	1,835	9.3
Decil 4	199,773	413,853,775	2,072	11.6
Decil 5	199,828	463,858,648	2,321	12.4
Decil 6	199,764	527,078,490	2,639	13.2
Decil 7	199,964	557,829,168	2,790	13.4
Decil 8	199,977	648,221,278	3,241	14.1
Decil 9	200,302	830,242,565	4,145	17.1
Decil 10	198,026	1,961,892,941	9,907	12.4
Promedio				11.9

Los resultados del estudio, en general, reflejan la debilidad administrativa en el área tributaria y la existencia de vacíos en la ley que generan incentivos y oportunidades para no contribuir con la parte justa (fair share) que todos los hogares deberían de contribuir de acuerdo con la ley. En resumen, los resultados de este análisis no son un cuestionamiento de un concepto global de política fiscal, que debe ser afinado por ciertos aspectos pero que ha probado ser beneficioso en otros países que además de tener políticas adecuadas, también tienen instituciones fuertes, transparentes y creíbles de cara a sus ciudadanos y ciudadanas

Tomado de la sección IV del estudio realizado por José L. Larios de Barrent Group, LLC (Washington, DC), 17 de enero de 2000, contenido en el volumen I de "La Política Fiscal en Guatemala" (ISBN 99922-62-05-2) Primera edición, Guatemala 2000, Págs. 218

- 219

Anexo 2: descripción de los principales impuestos directos aplicados en Guatemala

Impuesto	Origen Legal	Contribuyentes	Hecho Generador	Tasa	Regímenes	Base Imponible
Sobre la Renta	Decreto 26-92 y sus reformas Reglamento según Acuerdo Gubernativo No. 596-97 y sus modificaciones	Personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia	Todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país, o que tenga su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala	- 5% aplicado a la renta imponible (arto. 37 "B") - 31% sobre la renta imponible determinada (arto. 72) - Se establece una escala de tarifas para el caso de las personas individuales que se desarrollan en relación de dependencia (arto. 43).	- Régimen para personas individuales y jurídicas que desarrollan actividades mercantiles (arto. 37 "B") - Régimen Optativo (arto. 72) - Régimen de personas que se desempeñan en relación de dependencia (arto. 43)	- 100% de la venta sin recargo de otros impuestos o renta bruta (Régimen 5%) - Diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas (Régimen 31%) - Diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas contempladas en la ley (Asalariados)
sobre Productos Financieros	Decreto 26-95	Grava los ingresos por intereses de cualquier naturaleza, incluyendo los provenientes de títulos-valores, públicos o privados, que se paguen o acrediten en cuenta a personas individuales o jurídicas, domiciliadas en Guatemala, no sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos.	El impuesto se genera en el momento del pago o acreditamiento de intereses	10% se aplicará a la base imponible definida en el artículo 4 de ley, que se refiere a que la base imponible la constituye la totalidad de los ingresos por concepto de intereses.	N / A	La constituye la totalidad de los ingresos por concepto de intereses.
Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz	Decreto 19-04	Las personas individuales o jurídicas que a través de sus empresas mercantiles o agropecuarias, así como de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos	Se genera por la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios a que se refiere la Ley	- 2.5% del 1 de julio al 31 de diciembre de 2004 - 1.25% del 1 de enero de 2005 al 30 de junio de 2006 - 1% del 1 de julio de 2006 al 31 de diciembre de 2008	N / A	Lo constituye la que sea mayor entre: la cuarta parte del activo neto o la cuarta parte de los ingresos brutos. En el caso de los contribuyentes cuyo activo neto sea más de cuatro (4) veces sus ingresos brutos, aplicarán la base imponible ingresos brutos

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos en la respectiva Ley.

Anexo 3: descripción de los principales impuestos indirectos aplicados en Guatemala

Impuesto	Origen Legal	Hecho Generador	Sujeto Pasivo	Tasa	Base Imponible
al Valor Agregado	Decreto No 27-92 y sus reformas Reglamento según Acuerdo Gubernativo No. 311-97 y sus modificaciones	<ul style="list-style-type: none"> - La venta o permuta de bienes muebles o derechos reales constituidos sobre ellos - La prestación de servicios - Las importaciones. - El arrendamiento y adjudicación de bienes muebles e inmuebles. - Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente, propietario, socios, directores o empleados de la empresa para su uso o consumo personal - La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, - La venta o permuta de bienes inmuebles. - La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles 	Toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aún cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con dicha ley	<p>Tarifa única del 12% sobre la base imponible según el artículo 10 de la Ley.</p> <p>La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios.</p> <p>Para el régimen especial de pago, la tarifa es 5% sobre su respectiva base Imponible</p>	<ul style="list-style-type: none"> - En ventas de bienes, será el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales - En la prestación de servicios será el precio de los mismos menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales - En las importaciones, el valor que resulte de adicionar al precio CIF el monto de los derechos arancelarios y demás recargos que se cobren con motivo de la internación
al Tabaco y sus productos	Decreto No. 61-77	Transferencia de dominio de los cigarrillos fabricados a máquina	Los fabricantes y los importadores de cigarrillos elaborados a máquina	100% del precio de venta en fábrica de cada paquete de 10 cajetillas de 20 cigarrillos, sin impuesto	El precio de venta en fábrica de cada paquete de diez cajetillas de veinte cigarrillos cada una sin impuesto, y en todo caso, la base imponible no podrá ser menos que el 46% del precio de venta sugerido al público por el fabricante, el importador, el distribuidor o el intermediario
Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas	Decreto 21-04	Se genera en el momento de la salida de las bebidas alcohólicas, destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas de las bodegas o centros de almacenamiento o acopio que usen los contribuyentes que sean fabricantes o importadores registrados para su distribución en el territorio nacional	Los fabricantes o los importadores domiciliados en el país	<ul style="list-style-type: none"> - 6% cervezas y otras bebidas de cereales fermentados - 7.5% vinos, sidras, bebidas alcohólicas mezcladas y otras bebidas fermentadas - 8.5% bebidas alcohólicas destiladas 	La constituye el precio de venta al consumidor final sugerido por el fabricante o el importador, y reportado por éstos a la Superintendencia de Administración Tributaria conforme lo dispuesto en esta ley, sin incluir en dicho precio, el Impuesto al Valor Agregado, ni el impuesto a la distribución

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la respectiva Ley

Impuesto	Origen Legal	Hecho Generador	Sujeto Pasivo	Tasa	Base Imponible
Específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas, Bebidas Isotónicas o Deportivas, Jugos, Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada	Decreto 09-2002	La distribución en el territorio nacional, de bebidas gaseosas, bebidas isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada, tanto de producción nacional o que sean importadas	- Los fabricantes o los importadores domiciliados en el país - Las personas individuales o jurídicas que no sean fabricantes ni importadores debidamente registrados en la Superintendencia de Administración Tributaria, que realicen importaciones eventuales y para su propio consumo	- Q0.18 a bebidas gaseosas simples o endulzadas que contengan o no gas carbónico - Q0.12 a bebidas isotónicas o deportivas - Q0.10 a jugos y néctares naturales o de fruta natural y jugos artificiales, bebidas de yogur de cualquier clase y preparación concentrada o en polvo - Q0.08 al agua natural envasada en presentaciones de hasta cuatro litros	Se constituye por la cantidad de litros de las bebidas gaseosas, bebidas isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada, tanto de producción nacional como importados, que se distribuyen en el territorio nacional por un sujeto pasivo, durante un mes calendario
a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo	Decreto No. 38-2005	Se establece un impuesto sobre el petróleo crudo y los combustibles derivados del petróleo tanto de origen importado como de producción nacional, procesados en el país, que sean distribuidos dentro del territorio nacional	Las personas individuales o jurídicas: - Distribuidoras de combustibles - Que realicen operaciones de explotación petrolera en el país - Refinadoras, transformadoras, procesadoras o productoras de los productos afectados - Que internen al territorio nacional para su distribución o consumo propio, los productos a que se refiere esta Ley	- Q4.70 gasolina superior o de aviación - Q4.60 gasolina regular - Q1.30 diesel - Q0.30 kerosina, Nafta y gas licuado de petróleo	La base de cálculo se fijará de conformidad con el galón americano de 3.785 litros, a temperatura ambiente
Específico a la Distribución de Cemento	Decreto No. 19-2000	Se genera en el momento de la salida de las bodegas de almacenamiento de los fabricantes, tanto en bolsas, como a granel o clinker, para que su distribución y venta en el territorio nacional En la importación de cemento el impuesto se genera y paga temporalmente en el momento de su ingreso o internación al país por la aduana correspondiente, recuperándolo el importador en el momento de su distribución y venta en el territorio nacional	Distribuidores e importadores de cemento	La tarifa del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento en el territorio nacional, será de un quetzal con cincuenta centavos (Q1.50) por cada bolsa de cuarenta y dos punto cinco (42.5) kilogramos de peso o su equivalente, cuando sea a granel o clinker, o en bolsas de peso diferente	La base imponible la constituye la bolsa de cuarenta y dos punto cinco (42.5) Kilogramos de peso o su equivalente. Cuando se distribuyan o se importen bolsas de mayor o menor peso, a granel o clinker, se aplicará la equivalencia respectiva

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la respectiva Ley

Impuesto	Origen Legal	Hecho Generador	Sujeto Pasivo	Tasa	Base Imponible
de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos	Decreto 37-92	La emisión, suscripción u otorgamiento del valor de los actos y contratos afectos	Quien o quienes emitan, suscriban u otorguen documentos que contengan actos o contratos objeto del impuesto	Los timbres fiscales tienen una tarifa del impuesto del 3% Para el papel sellado por cada hoja y sujeta a los controles de distribución y venta regulados por esta ley, se paga la tarifa Q. 1.00	En los timbres el impuesto se determina aplicando la tarifa al valor de los actos y contratos afectos, dicho valor es el que consta en el documento, el cual no podrá ser inferior al que conste en los registros públicos, matrículas, catastros o en los listados oficiales El papel sellado, según la cantidad utilizada

Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de la respectiva Ley

Anexo 4: Generalidades sobre las “Disposiciones para el fortalecimiento de la administración tributaria (Dto. 20-06)”

El veinte de junio de dos mil seis fue publicado el Decreto 20-06 del Congreso de la República llamado “**Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria**”. Este Decreto menciona en su parte considerativa que en la actualidad se han detectado prácticas de evasión y elusión tributarias debido a la debilidad, ambigüedad o carencia de normas precisas que permitan la generalidad, equidad y certeza del marco jurídico impositivo, y dado que es potestad del Congreso de la República el reformar las instituciones tributarias a efecto que con su modernización se cumplan los principios de justicia y equidad, se procedió a la emisión de este instrumento.

Principales Aportes

- Creación de la figura “agente de retención de IVA”
- Creación del registro fiscal de imprentas
- Imposición de la bancarización en materia tributaria

Sobre los Agentes de Retención

Dentro de estos clasifica cinco grupos:

- *Exportadores*: Si sus exportaciones mensuales son de Q100,000.00, en la compra de productos agrícolas y pecuarios pagan el 35% de la tarifa del IVA y retienen un 65%. Por la adquisición de productos y servicios distintos pagan el 85% y retienen el 15% del IVA.
- *Personas dentro del Régimen 29-89*: Retienen el 65% en toda compra de bienes o servicios y pagan el 35%. El IVA retenido se compensará con el crédito fiscal del exportador.
- *Sector Público*: Excepto las municipalidades, pagan el 75% y retienen el 25% del IVA en toda compra de bienes y servicios. No realizan retención cuando el monto de la compra o servicios es menor a Q30,000.00
- *Emisoras u operadores de tarjeta de crédito*: Retienen a los establecimientos afiliados el 15% del IVA. En adquisiciones de combustible pagado con tarjeta de crédito retienen el 1.5%.

- *Contribuyentes especiales*: De los contribuyentes calificados en esta categoría por la Administración Tributaria, son agentes de retención sólo aquellos notificados como tales, retienen el 15% en toda compra de bienes y servicios.

Es importante mencionar que entre agentes de retención no aplican dichas retenciones, pero sí aplica cuando los pagos sean con tarjeta de crédito. Asimismo puede convertirse en agente de retención toda persona que así lo solicite y la Administración Tributaria estime oportuno.

Obligación de los agentes de retención:

- Pagar la retención dentro de los primeros 15 días hábiles.
- Llevar en su contabilidad un registro auxiliar con el detalle completo de las retenciones efectuadas en el mes.
- Reporta su declaración mensual como se hace actualmente, al monto de débito que resulte se le resta el impuesto retenido, si no resulta monto a pagar se suma al crédito fiscal del período siguiente.

Sobre el Registro Fiscal de Empresas

- Creó un registro fiscal de imprentas con el objeto de llevar un control de las imprentas.
- Estas imprentas tienen la obligación de informar a la Administración Tributaria dentro de los primeros 10 días hábiles todos los servicios de impresión de facturas que prestaron.

Sobre la Bancarización

Regula los pagos que realicen los contribuyentes para respaldar costos y gastos deducibles y los que constituyan créditos fiscales y demás egresos con efectos tributarios mayores a Q10,000.00, los cuales tendrán la obligación de realizarlo por cualquier medio que establezca el sistema bancario distinto al efectivo.

Anexo 5: Datos de recaudación por impuesto para el período 1996 – 2006

i. Impuesto Sobre La Renta (ISR)

**Recaudación impuesto sobre la renta
Período 1996 - 2006**

Año	Millones de Q	Tasa de Variación Anual
1996	1,491.22	
1997	1,263.31	-15.28%
1998	1,614.48	27.80%
1999	1,825.92	13.10%
2000	2,001.22	9.60%
2001	2,357.87	17.82%
2002	2,556.05	8.41%
2003	2,691.52	5.30%
2004	3,286.74	22.11%
2005	4,375.14	33.12%
2006	5,433.69	24.19%

Fuente: Elaboración propia con base a datos obtenidos de la Superintendencia de Administración Tributaria.

ii. Impuesto al Valor Agregado (IVA)

**Recaudación impuesto al valor agregado
Período 1996 - 2006**

Año	Millones de Q	Tasa de Variación Anual
1996	3,579.07	
1997	4,523.27	26.38%
1998	5,299.14	17.15%
1999	6,241.05	17.77%
2000	7,092.68	13.65%
2001	7,983.52	12.56%
2002	9,395.26	17.68%
2003	9,955.03	5.96%
2004	11,530.77	15.83%
2005	12,202.34	5.82%
2006	13,912.54	14.02%

Fuente: Elaboración propia con base a datos obtenidos de la Superintendencia de Administración Tributaria.

- iii. Impuestos al consumo, selectivos, específicos. Otros impuestos
 - a. Impuesto al Tabaco y sus productos (Decreto No. 61-77)

**Recaudación impuesto al tabaco y sus productos
Período 1996 - 2006**

Año	Millones de Q	Tasa de Variación Anual
1996	158.86	
1997	181.63	14.33%
1998	193.92	6.77%
1999	175.31	-9.60%
2000	205.23	17.07%
2001	233.48	13.76%
2002	262.56	12.46%
2003	278.27	5.98%
2004	264.21	-5.05%
2005	312.01	18.09%
2006	321.31	2.98%

Fuente: Elaboración propia con base a datos obtenidos de la Superintendencia de Administración Tributaria.

- b. Impuesto específico sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas (Decreto 21-04) e Impuesto específico sobre la distribución de bebidas gaseosas, bebidas isotónicas o deportivas, jugos, néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada (Decreto 09-2002)

**Recaudación impuestos específicos sobre
la distribución de bebidas
Período 1996 - 2006**

Año	Millones de Q	Tasa de Variación Anual
1996	142.67	
1997	153.46	7.56%
1998	221.39	44.27%
1999	250.93	13.34%
2000	202.40	-19.34%
2001	253.72	25.36%
2002	304.54	20.03%
2003	285.88	-6.13%
2004	229.48	-19.73%
2005	372.08	62.14%
2006	401.90	8.02%

Fuente: Elaboración propia con base a datos obtenidos de la Superintendencia de Administración Tributaria.

- c. Impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo (Decreto No. 38-2005)

**Recaudación impuesto a la distribución de petróleo
crudo y combustibles derivados del petróleo
Período 1996 - 2006**

Año	Millones de Q	Tasa de Crecimiento
1996	603.95	
1997	933.94	54.64%
1998	1,267.27	35.69%
1999	1,403.34	10.74%
2000	1,389.37	-1.00%
2001	1,620.65	16.65%
2002	1,599.98	-1.28%
2003	1,496.92	-6.44%
2004	1,768.70	18.16%
2005	485.31	-72.56%
2006	1,942.67	300.29%

Fuente: Elaboración propia con base a datos obtenidos de la Superintendencia de Administración Tributaria.

- d. Impuesto Específico a la Distribución de Cemento (Decreto No. 19-2000)

**Recaudación impuesto específico a la distribución del
cemento
Período 2000 - 2006**

Año	Millones de Q	Tasa de Variación Anual
2001	69.42	
2002	82.75	19.20%
2003	83.84	1.31%
2004	86.63	3.33%
2005	92.76	7.07%
2006	109.63	18.19%

Fuente: Elaboración propia con base a datos obtenidos de la Superintendencia de Administración Tributaria.

- e. Impuesto de Timbres Fiscales y de papel sellado especial para protocolos
(Decreto 37-92)

**Recaudación impuesto de timbres fiscales y de papel
sellado especial para protocolos
Período 1996 - 2006**

Año	Millones de Q	Tasa de Crecimiento
1996	196.88	
1997	168.59	-14.37%
1998	226.32	34.25%
1999	251.14	10.97%
2000	182.13	-27.48%
2001	158.40	-13.03%
2002	184.65	16.57%
2003	176.79	-4.26%
2004	288.37	63.11%
2005	313.26	8.63%
2006	391.71	25.04%

Fuente: Elaboración propia con base a datos obtenidos de la Superintendencia de Administración Tributaria.

- iv. Impuesto Extraordinario y Temporal de apoyo a los acuerdos de paz IETAAP
(Decreto 19-04)

**Recaudación impuesto extraordinario y temporal de
apoyo a los acuerdos de paz -IETAAP-
Período 2004 - 2006**

Año	Millones de Q	Tasa de Variación Anual
2004	1,225.99	
2005	1,647.30	34.36%
2006	2,198.64	33.47%

Fuente: Elaboración propia con base a datos obtenidos de la Superintendencia de Administración Tributaria.