

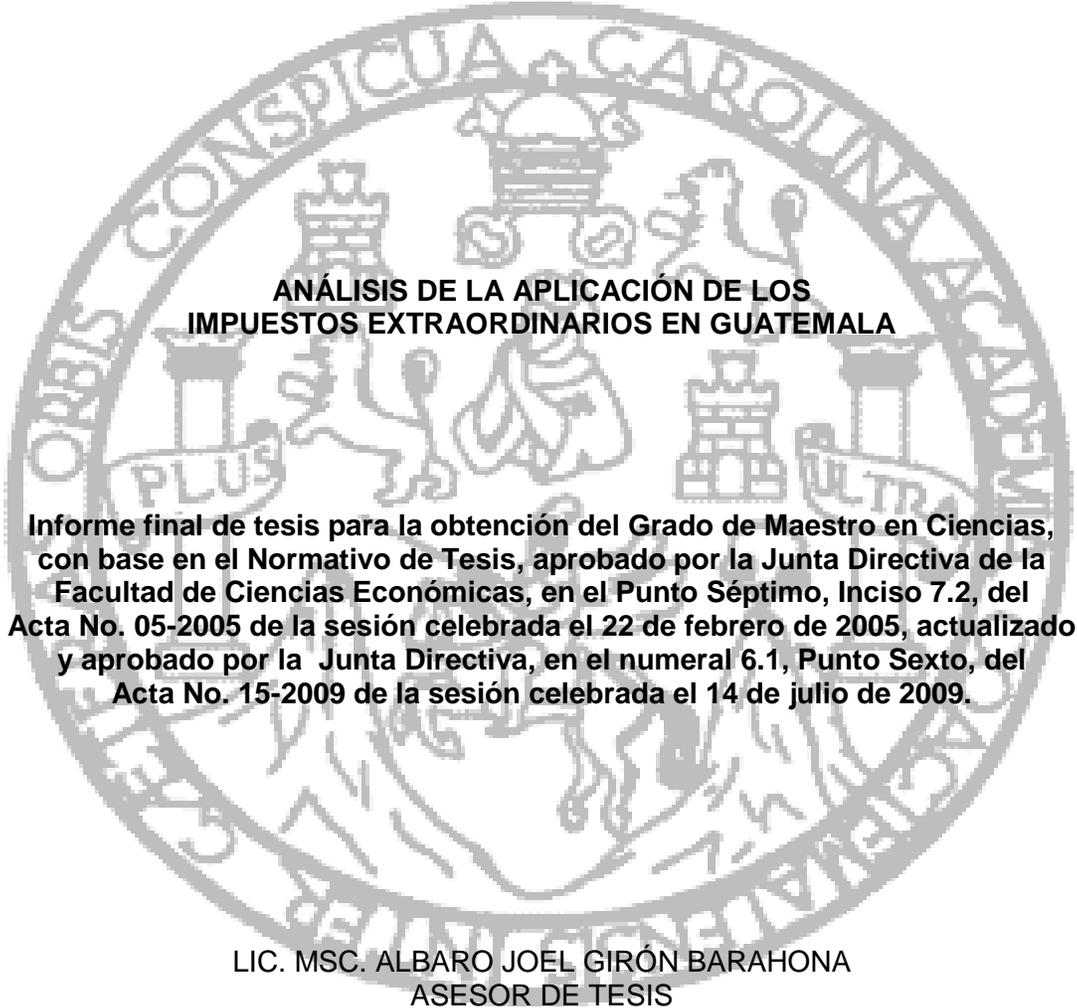
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRIA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA



LIC. JOSE ABRAHAM GONZÁLEZ LEMUS

GUATEMALA, AGOSTO DE 2011

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRIA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central shield with a crown on top, flanked by two figures. The shield is surrounded by a circular border containing the Latin motto "ORBIS CONSPICUA CAROLINA ACADEMIA". Below the shield, there are two banners with the words "PLUS" and "ULTRA".

**ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DE LOS
IMPUESTOS EXTRAORDINARIOS EN GUATEMALA**

**Informe final de tesis para la obtención del Grado de Maestro en Ciencias,
con base en el Normativo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la
Facultad de Ciencias Económicas, en el Punto Séptimo, Inciso 7.2, del
Acta No. 05-2005 de la sesión celebrada el 22 de febrero de 2005, actualizado
y aprobado por la Junta Directiva, en el numeral 6.1, Punto Sexto, del
Acta No. 15-2009 de la sesión celebrada el 14 de julio de 2009.**

LIC. MSC. ALBARO JOEL GIRÓN BARAHONA
ASESOR DE TESIS

LIC. JOSE ABRAHAM GONZÁLEZ LEMUS
POSTULANTE

GUATEMALA, AGOSTO DE 2011

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
HONORABLE JUNTA DIRECTIVA

Decano	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal I	Lic. Msc. Albaro Joel Girón Barahona
Vocal II	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Vocal III	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal IV	P.C. Arnoldo Queche Chiyal
Vocal V	P.C. José Antonio Vielman

JURADO EXAMINADOR QUE PRACTICÓ EL EXAMEN PRIVADO
DE TESIS SEGÚN EL ACTA CORRESPONDIENTE

Presidente	Msc. Alfonzo Romeo Castillo Castro
Secretario	Msc. Edgar David Contreras Montoya
Vocal	Msc. César Adrián Estrada Duque

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

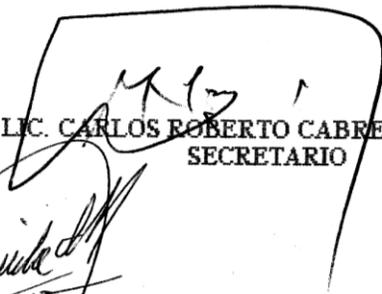
Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS.
GUATEMALA, DIECIOCHO DE AGOSTO DE DOS MIL ONCE.**

Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.1, subinciso 5.1.2 del Acta 20-2011 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 16 de agosto de 2011, se conoció el Acta Escuela de Estudios de Postgrado No. 16-2011 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 16 de junio de 2011 y el trabajo de Tesis de Maestría en Consultoría Tributaria, denominado: "ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DE LOS IMPUESTOS EXTRAORDINARIOS EN GUATEMALA", que para su graduación profesional presentó el Licenciado JOSÉ ABRAHAM GONZÁLEZ LEMUS, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO


LIC. JOSÉ ROLANDO SECAÍDA MORALES
DECANO

Smp.





UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO



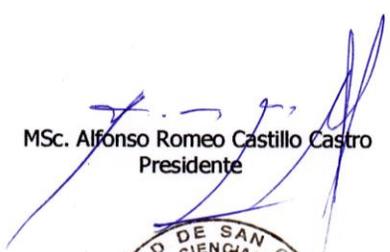
ACTA No. 16-2011

En el salón número 3 del Edificio S-11 de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, nos reunimos los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 16 de junio de 2011, a las 19:00 horas para practicar el **EXAMEN GENERAL DE TESIS** del Licenciado **José Abraham González Lemus**, carné No. **100017340**, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria, como requisito para optar al grado de Maestro (a) en Ciencias de la Escuela de Estudios de Postgrado. El examen se realizó de acuerdo con el Normativo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas en el Numeral 6.1, Punto SEXTO del Acta 15-2009 de la sesión celebrada el 14 de julio de 2009.-----

Se evaluaron de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico del informe final de la tesis elaborada por el (la) postulante, denominada "**ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DE LOS IMPUESTOS EXTRAORDINARIOS EN GUATEMALA**".-----

El examen fue **APROBADO** por **UNANIMIDAD** de votos, **CON ENMIENDAS** por el Jurado Examinador.- Previa a la aprobación final de la tesis, el (la) postulante deberá incorporar las recomendaciones emitidas por el Jurado Examinador, las cuales se le entregan por escrito y las presentará en el plazo máximo de 30 días a partir de la presente fecha.-----

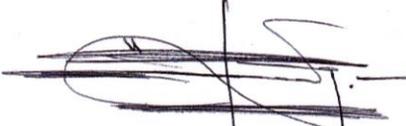
En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los dieciséis días del mes de julio de dos mil once.-----


MSc. Alfonso Romeo Castillo Castro
Presidente


MSc. Edgar Contreras Montoya
Secretario




MSc. César Adrián Estrada Duque
Vocal I


Lic. José Abraham González Lemus
Postulante



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

ADENDUM

El Director CERTIFICA que el estudiante José Abraham González Lemus, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 2 de agosto de 2011.

(f)

MSc. Juan Arnoldo Borrayo Solares
Director



DEDICATORIA

A Dios,

A quien debo todo lo que soy. Por ser fundamento e inspiración en mi vida y permitirme alcanzar una meta más. Gracias por otorgarme la sabiduría y la salud.

“El principio de la sabiduría es el temor a Jehová”.

A mis padres,

No hay palabras que puedan describir mi profundo agradecimiento hacia mis Padres, José Abraham González Morales y Mirna Elizabeth Lemus Eguizabal, por su incondicional amor y apoyo, por inculcarme sus valores y principios. Agradezco a Dios por sus vidas y que este trabajo sea un pequeño reconocimiento a sus esfuerzos.

“Nunca será tarde, si te preparas temprano, para cuando llegue la noche”. JAGM

A mis hermanos,

Osbin Ottoniel González Lemus y Erickson Javier González Lemus, por su incondicional apoyo y la motivación a seguir adelante.

AGRADECIMIENTOS ESPECIALES

Al Asesor de Tesis,

Mi más amplio agradecimiento al Lic. Msc. Alvaro Joel Girón Barahona, por su invaluable y generoso apoyo, al brindarme la oportunidad de recurrir a su capacidad y experiencia profesional, en un marco de confianza, afecto y amistad, aspectos fundamentales para la culminación de este trabajo.

A los Distintos Profesionales, Profesores y Autoridades de la Facultad,

Mi más sincero aprecio y reconocimiento a quienes con su apoyo me motivaron para alcanzar este logro académico: Dr. Carlos Estuardo Gálvez Barrios, Rector Magnífico USAC; Lic. Rolando Secaída Morales, Decano de la Facultad de Ciencias Económicas USAC; Dr. Caryl Alonso Jiménez, Lic. Carlos Cabrera Morales y Msc. Juan Arnoldo Borrayo Solares.

A mis Compañeros y Amigos,

Con aprecio a quienes con su amistad y solidaridad me motivaron a seguir adelante, compartiendo gratos momentos y experiencias.

A la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas,

Por brindarme la oportunidad de fortalecer y ampliar mis conocimientos, permitiéndome fundamentar mi formación profesional.

A la Universidad,

Mi *alma mater* y querida tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala y en especial, a la Facultad de Ciencias Económicas, por su formación social, científica y moral, por permitirme una vez más ser parte de su amplia y reconocida trayectoria.

CONTENIDO

	PÁGINA
Abreviaturas	i
Resumen Ejecutivo	ii
Introducción	iv
 CAPÍTULO 1 – PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	
1.1 Antecedentes	01
1.2 Justificación	05
1.3 Objetivos de la Investigación	07
1.3.1 Objetivo General	07
1.3.2 Objetivos Específicos	07
 CAPÍTULO 2 – MARCO TEÓRICO	
2.1 Sistema Tributario	08
2.1.1 Objetivos del Sistema Tributario	09
2.1.2 Principios del Sistema Tributario	09
2.1.3 Relaciones Jurídicas en el Sistema Tributario	11
2.1.3.1 Características de la Relación Jurídica Tributaria	12
2.1.3.2 Elementos de la Relación Jurídica Tributaria	12
2.1.4 Componentes del Sistema Tributario	13
2.2 Sistema Tributario en Guatemala	14
2.2.1 Política Fiscal en Guatemala	16
2.2.2 Normas Tributarias en Guatemala	25
2.2.2.1 Constitución Política de la República de Guatemala y Leyes Constitucionales	25
2.2.2.2 Leyes Ordinarias o Decretos y Convenios o Tratados Internacionales	32
2.2.2.3 Reglamentos y Otras Disposiciones	48
2.2.3 Administración Tributaria	50
2.2.3.1 Objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-	51
2.2.3.2 Principales Funciones Institucionales de la -SAT-	51
2.2.3.3 Organización y Funciones de la -SAT-	52

CONTENIDO

PÁGINA

CAPÍTULO 2 – MARCO TEÓRICO (Continuación)

2.3	Impuestos Extraordinarios en Guatemala	55
2.3.1	Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia 1991 -IEBE-	55
2.3.1.1	Materia del Impuesto	56
2.3.1.2	Destino de los Recursos	56
2.3.1.3	Sujeto Pasivo	57
2.3.1.4	Determinación del Impuesto	57
2.3.1.5	Forma y Plazo para Pagar el Impuesto	58
2.3.1.6	Opción para el Pago del Impuesto mediante la Inversión en Bonos	59
2.3.2	Impuestos de Solidaridad Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia Económica 1996 -ISETBE-	60
2.3.2.1	Destino de los Recursos	61
2.3.2.2	Hecho Generador y Sujeto Pasivo	62
2.3.2.3	Determinación del Impuesto a Pagar	63
2.3.2.4	Forma y Plazo para Pagar el Impuesto	63
2.3.2.5	Características de los Bonos del Tesoro de Emergencia Económica 1996 ...	64
2.3.3	Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA-	65
2.3.3.1	Materia del Impuesto	66
2.3.3.2	Hecho Generador y Sujeto Pasivo	66
2.3.3.3	Definiciones	66
2.3.3.4	Base Imponible y Tipo Impositivo	67
2.3.3.5	Determinación y Pago del Impuesto	68
2.3.3.6	Acreditamiento del Impuesto	68
2.3.4	Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP-	69
2.3.4.1	Materia del Impuesto	70
2.3.4.2	Definiciones	70
2.3.4.3	Hecho Generador y Sujeto Pasivo	71
2.3.4.4	Base Imponible y Tipo Impositivo	71
2.3.4.5	Determinación y Pago del Impuesto	72
2.3.4.6	Acreditamiento del Impuesto	72

CONTENIDO

PÁGINA

CAPÍTULO 2 – MARCO TEÓRICO (Continuación)

2.3.5	Impuesto de Solidaridad -IS-	73
2.3.5.1	Materia del Impuesto y Base Imponible	74
2.3.5.2	Definiciones	74
2.3.5.3	Hecho Generador y Sujeto Pasivo	75
2.3.5.4	Tipo Impositivo y Determinación del Impuesto	76
2.3.5.5	Período Impositivo y Pago del Impuesto	76
2.3.5.6	Acreditamiento del Impuesto	76
2.3.6	Circunstancias para Aprobar los Impuestos Extraordinarios Directos en Guatemala 1991-2011	77

CAPÍTULO 3 – MARCO METODOLÓGICO

3.1	Hipótesis	93
3.2	Tipo de Estudio	93
3.3	Método de Investigación	93
3.4	Unidad de Análisis	93
3.5	Técnicas de Investigación	94
3.5.1	Recolección de Datos	94

CAPÍTULO 4 – ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

4.1	Debilidad del Poder Político	96
4.2	Recaudación de los Impuestos Extraordinarios 1991-2011	98
4.3	Situación Financiera del Estado	107
4.3.1	Fragilidad Financiera del Estado	116
4.4	Legalidad en la Aplicación de los Impuestos Extraordinarios 1991-2011	119
4.5	Consideraciones del Sistema Tributario en Guatemala	132
Conclusiones		136
Recomendaciones		138
Referencias Bibliográficas		140

CONTENIDO

PÁGINA

LISTA DE CUADROS

Cuadro 1	- Ingresos Tributarios Netos 1990-1997	99
Cuadro 2	- Ingresos Tributarios Netos 1996-1999	101
Cuadro 3	- Ingresos Tributarios Netos 1998-2009	102
Cuadro 4	- Ingresos Tributarios Netos 2004-2009	104
Cuadro 5	- Ingresos Tributarios 2009-2011	106
Cuadro 6	- Guatemala: Cuentas Fiscales del Gobierno Central	111
Cuadro 7	- Situación Financiera de la Administración Central 2001-2010	117

LISTA DE GRÁFICAS

Gráfica 1	- Déficit Fiscal 2000-2009	98
Gráfica 2	- Estructura de los Impuestos Directos del Gobierno General de Guatemala 1990-2007	108
Gráfica 3	- Crecimiento del -PIB- 1990-2007	109
Gráfica 4	- Ingresos Gobierno Central 1990-2006	112
Gráfica 5	- Guatemala: Deuda Pública Total 1995-2009	114
Gráfica 6	- Guatemala: Deuda Pública Interna y Externa 1995-2009	115
Gráfica 7	- Estructura Tributaria 2005 y 2009	118

LISTA DE ANEXOS

Anexo I	Ingresos Tributarios de la Administración Central 1995-2010	146
Anexo II	Situación Financiera de la Administración Central 1995-2010	147
Anexo II (Cont.)	Situación Financiera de la Administración Central 1995-2010	148
Anexo III	Certificado y Recibo de Pago del -IEBE-	149
Anexo IV	Formulario -IEBE-	150
Anexo V	Formulario -ISETBE-	151
Anexo VI	Formulario -IEMA-	152
Anexo VII	Formulario -IETAAP-	153
Anexo VIII	Formulario -IS-	154
Anexo IX	Variación del PIB Real y Carga Tributaria 1982-1985	155
Anexo X	Recursos de Inconstitucionalidad a Leyes Tributarias 2000-2003	155
Anexo XI	América Latina: Crisis Políticas y Tensiones Internacionales Graves 1990-2009	156
Anexo XII	Variación del PIB Real y Carga Tributaria	156
Anexo XIII	Guatemala: Carga Tributaria 1995-2010	157
Anexo XIV	Carga Tributaria Total de Países en América Latina	157
Anexo XV	Guatemala: Razón Deuda Pública / Ingresos Totales 2000-2010	158
Anexo XVI	Modelo Conceptual de la Determinación de la Tributación	158
Anexo XVII	Impuestos Extraordinarios Directos en Guatemala 1991-2011	159

ABREVIATURAS

BANGUAT	Banco de Guatemala
BCIE	Banco Centroamericano de Integración Económica
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
BM	Banco Mundial
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
DGRI	Dirección General de Rentas Internas
FMI	Fondo Monetario Internacional
ICEFI	Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales
IEBE	Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia 1991
IEMA	Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias
IETAAP	Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz
INGUAT	Instituto Guatemalteco de Turismo
IS	Impuesto de Solidaridad
ISETBE	Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia Económica 1996
ISR	Impuesto sobre la Renta
IUSI	Impuesto Único sobre Inmuebles
IVA	Impuesto al Valor Agregado
MINFIN	Ministerio de Finanzas Públicas
PIB	Producto Interno Bruto
SEGEPLAN	Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia
SAT	Superintendencia de Administración Tributaria

RESUMEN EJECUTIVO

El presente documento contiene el estudio sobre la aplicación de los impuestos extraordinarios directos en Guatemala, por el período comprendido de 1991 al 2011, desde el punto de vista legal y financiero. Dicho estudio parte de la importancia que los impuestos en general tienen para el país, al constituirse como la principal fuente de ingresos y dentro de los cuales, se encuentran los impuestos extraordinarios directos, que generan ingresos adicionales, lo que permite al Estado cumplir con sus responsabilidades y obligaciones.

Desarrollar el tema de la tributación, conlleva a abordar la política fiscal, que es la herramienta en la que los gobiernos definen y trazan lineamientos a largo plazo, lo que implica considerar, el ingreso y gasto público, y de ello esencialmente, el sistema tributario, temas sobre los que descansa la política económica. Empero, en las últimas dos décadas, los distintos gobiernos, han manifestado atravesar por crisis financieras, lo que los ha obligado a considerar nuevas fuentes de ingresos y recurrir a medidas coyunturales o cortoplacistas, como lo es, introducir en el sistema tributario impuestos temporales y extraordinarios, siendo estos, el Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia 1991 -IEBE- (1991-1992); el Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia 1996 -ISETBE- (1996-1997); el Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA- (1999-2004); el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP- (2004-2008); y el Impuesto de Solidaridad -IS- (2009 - a la fecha), que como se analiza, han sido lo contrario, de ser temporales y extraordinarios.

Los impuestos extraordinarios directos mencionados, son producto de la precaria situación financiera del Estado, lo que puede inferirse en la redacción de la parte considerativa de cada uno de los impuestos. Empero, esto que se considera como *justificación* al argumentar la insuficiencia de recursos, no constituye la validez plena,

para introducirlos en el sistema tributario. Al ser estudiados y analizados los impuestos extraordinarios directos, se determina cada uno de ellos transgrede preceptos y esenciales principios constitucionales, entre ellos, el principio de legalidad, principio de capacidad de pago, principio de retroactividad, principio de doble tributación y seguridad jurídica. Sin embargo, introducir dichos impuestos, no ha sido la solución, debido a que los ingresos adicionales originados, resultan ser insuficientes para el Estado, que aún manifiesta padecer crisis financiera.

El sistema tributario guatemalteco, está integrado, en primer lugar, por la política fiscal, que comprende los ingresos y gastos públicos; en segundo lugar, las normas tributarias, que constituyen la nomía tributaria vigente en el país; y en tercer lugar, la administración tributaria, que corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria.

En ese sentido, con base al estudio y análisis realizado, se determina que el Estado guatemalteco, se ha caracterizado por su debilidad ante la incapacidad de contar con suficientes ingresos para afrontar los retos del desarrollo económico, según lo han manifestado en su oportunidad los distintos gobiernos. En las últimas dos décadas, para superar esas crisis financieras, se ha tratado de introducir reformas tributarias, las cuales han sido infructuosas, en las que han incidido grupos de interés y el sector privado organizado, lo que aunado a un precario sistema de representación y mediación de poder político, ha obligado a realizar propuestas coyunturales y/o cortoplacistas.

Ante esta situación, se hace necesario que el gobierno y los distintos sectores representativos del país, propicien una nueva etapa de concertación, en un marco institucional renovado, que permita colegir las fuerzas políticas, económicas y sociales representativas del país, en el que se evalúen los aspectos no cumplidos del Pacto Fiscal anterior, y que superando los distintos intereses, se determinen convergencias y divergencias que permitan cimentar las bases de ingreso y gasto público e iniciar una nueva etapa, en el desarrollo del país.

INTRODUCCIÓN

Esta tesis denominada “ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DE LOS IMPUESTOS EXTRAORDINARIOS EN GUATEMALA”, es el resultado del estudio que se realizó a los impuestos extraordinarios directos en Guatemala por el período comprendido de 1991 al 2011, desde el punto de vista legal y financiero.

La presente investigación, además de cumplir con el requisito académico de su presentación como tesis, constituye un aporte a la sociedad, al ser estudiados y analizados, desde el punto de vista legal y financiero, los impuestos extraordinarios directos, aplicados en Guatemala durante las últimas dos décadas, siendo ellos, el Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia 1991 -IEBE-; Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia 1996 -ISETBE-; Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA-; Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP-; y, el Impuesto de Solidaridad -IS-.

Durante este tiempo, los distintos gobierno de turno, han manifestado la precaria situación financiera por la que atraviesa el Estado para cumplir de manera eficiente y eficaz con sus obligaciones y responsabilidades. Esta visiblemente precariedad, es confirmada al observar la parte considerativa de cada uno de los impuestos extraordinarios. La tributación es fundamental para el desarrollo de cualquier país y en ese sentido, derivado de lo anterior, los gobiernos han recurrido a introducir en el sistema tributario, impuestos extraordinarios directos, que reflejan una decisión coyuntural y/o cortoplacista. Cada vez que ha caducado la vigencia de los impuestos extraordinarios, el gobierno de turno ha debido solicitar al Congreso de la República la aprobación de un mecanismo impositivo sustitutivo. Por lo que los impuestos considerados inicialmente como *extraordinarios y temporales*, han pasado a ser ordinarios y permanentes, lo que incide en ser fuente de incertidumbre, al considerar que al aplicarse dichos impuestos, para cada caso, conculcan preceptos y principios constitucionales, entre ellos, el principio de legalidad, principio de capacidad de pago,

principio de retroactividad, principio de doble tributación y seguridad jurídica. Según el estudio realizado, el sistema tributario guatemalteco, está integrado por la política fiscal, que comprende los ingresos y gastos públicos, las normas tributarias, que constituyen la norma tributaria vigente en el país; y, la administración tributaria, que por mandato corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-. Dicho sistema tiene como objetivo sufragar los gastos del Estado, a la vez, de procurar la justa distribución de las cargas, proteger la economía nacional y elevar el nivel de vida de la población.

Al analizar la historia reciente, Guatemala inició un período distinto con la firma de los Acuerdos de Paz, que abrieron un nuevo capítulo en la vida del país, lo que originó las condiciones propicias para una mayor participación ciudadana en la toma de decisiones nacionales, lo que señala que la superación de la secular situación de atraso y subdesarrollo económico y social, es fundamental para una paz firme y duradera. Los Acuerdos de Paz simultáneamente, dieron origen al Pacto Fiscal, que refleja la concertación más importante de los sectores de la sociedad, lo que permitió definir lineamientos de largo plazo, sentar las bases sobre el monto, origen y destino de los recursos. En tales circunstancias, el Estado debió enfrentar el desafío de consolidar los avances económicos y sociales alcanzados, mediante políticas que permitieran lograr un adecuado equilibrio fiscal y aumentar la efectividad del gasto público. Empero, desde la óptica de la tributación, el Estado guatemalteco ha tenido un papel débil y limitado, respecto a sus ingresos, el gasto público y la normativa tributaria, como principales herramientas de intervención, lo que ha incidido en la poca disponibilidad de recursos para cumplir sus fines.

Para dar cumplimiento con lo expuesto anteriormente, el contenido del presente estudio se divide en cuatro capítulos. El Capítulo 1, titulado “PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA”, contiene los antecedentes de los tributos, particularmente, el de los impuestos extraordinarios directos en Guatemala, y también, la justificación y los objetivos de la investigación, que se dividen en general y específicos.

En el Capítulo 2, titulado “MARCO TEÓRICO”, se abordan los temas de sistema tributario, que incluye objetivos, principios, relaciones jurídicas y componentes, y esencialmente el sistema tributario guatemalteco, que lo constituye la política fiscal, las normas tributarias y la administración tributaria. En la política fiscal, se tratan los ingresos y egresos del Estado; en las normas tributarias, lo relacionado al ordenamiento jurídico del país; y respecto a la administración tributaria, que ésta compete a la Superintendencia de Administración Tributaria. Y por último, se describen los impuestos extraordinarios directos en Guatemala, vigentes de 1991 al 2011, siendo ellos, el Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia 1991 -IEBE- (1991-1992); Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia 1996 -ISETBE- (1996-1997); Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA- (1999-2004); Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP- (2004-2008); y el Impuesto de Solidaridad -IS- (2009 - a la fecha).

El Capítulo 3, titulado “Marco Metodológico”, se describen la hipótesis planteada de la investigación, el tipo de estudio, método de investigación, unidad de análisis y las técnicas de investigación.

El Capítulo 4, titulado “ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS”, se presenta el análisis sobre la aplicación de los impuestos extraordinarios directos en Guatemala, por el período comprendido de 1991 al 2011. En el mismo, se abordan temas sobre la recaudación de los impuestos extraordinarios, el financiamiento del Estado, la legalidad de la aplicación de los mismos y consideraciones del sistema tributario guatemalteco. Por último, se presentan las conclusiones y recomendaciones de la investigación, y en la parte final, se adjunta una sección de anexos con información relevante.

Logre entonces este material investigativo, constituirse como un aporte académico que contribuya a diseminar y fortalecer el conocimiento de profesionales y estudiantes, especialmente de la Escuela de Estudios de Postgrado, de la Facultad de Ciencias Económicas, e interesados en el tema, debido a que su estudio ha sido exiguo, sin soslayar, que su discusión y la información disponible es mínima.

CAPÍTULO 1 – PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 ANTECEDENTES

El hombre desde su origen, ha tenido la necesidad de organizarse; así es como la administración puede analizarse desde los principios de la civilización. Entre las comunidades u organizaciones sociales primitivas más antiguas, pueden mencionarse la horda, el clan, el gens, la tribu y la confederación de tribus. De las anteriores, la tribu fue la primera organización de la sociedad como unidad política con principios de administración y gobierno.

En el caso de Guatemala, es en el período Clásico, el que comúnmente se relaciona con el auge de la civilización Maya. Es en este período, donde se han encontrado mayores evidencias arqueológicas sobre la tributación entre los mayas. Durante el período Postclásico, la naturaleza del contacto entre las unidades políticas autónomas, frecuentemente derivaba en guerras, donde se esperaba que la unidad política vencida, rindiera tributo a la vencedora. En el período Postclásico tardío, las fuentes etnohistóricas, permiten el acceso a información, que manifiesta la práctica del tributo en las sociedades de los años anteriores, al momento del contacto y conquista.

Posteriormente, en la época colonial, los conquistadores españoles implantaron a los conquistados, como una consecuencia de la conquista, los tributos. Entre los tributos más importantes el Sínodo, que era pagado por los encomenderos a los sacerdotes quienes adoctrinaban a los conquistados en la religión católica cristiana; el Alcabala, pagado por los españoles, su monto se fijó en dos por ciento (2%) sobre actos jurídicos de traspaso y compra-venta; el Almojarifazo, gravaba productos que salían del territorio por las aduanas a España; La Media Annata Secular, gravaba el sueldo de altos funcionarios, que eran nombrados por la Corona; el Derecho a Barvolento, gravaba las mercancías que entraban y salían del país, las cuales se cobraban anualmente.

Más adelante, en el año 1824, algunos autores indican que la primera Asamblea Nacional Constituyente, para satisfacer las necesidades del nuevo Estado, legisló sobre la tributación y estableció que correspondía a la Asamblea, entre otras funciones y prerrogativas, determinar anualmente el gasto de la administración del Estado y decretar los impuestos y contribuciones; lo que origina el establecimiento de las contribuciones públicas, su naturaleza, cantidad, duración y modo de percibirlos. Es así como el Estado, al evolucionar la sociedad y considerando las necesidades de la misma, crea instrumentos jurídicos fundamentados en principios jurídicos y doctrinarios, para generar los recursos necesarios para su funcionamiento y satisfacer necesidades de la población.

En ese sentido, ya en la historia reciente de Guatemala, partiendo de la era democrática, se introducen algunas reformas tributarias, iniciando en 1986 cuando toma posesión el presidente Vinicio Cerezo Arévalo, como el primer gobernante civil, después de casi dos décadas de regímenes militares. Se hizo cargo de un país convulsionado y desgastado por más de veinte años de conflicto armado, agobiado además por la crisis económica y fiscal. El gobierno trató de llevar a cabo una reforma tributaria que derivó en un enfrentamiento con el sector privado. La reforma tributaria de 1987 fue la primera en ser impugnada ante la Corte de Constitucionalidad. Los contribuyentes, en este caso miembros del sector privado, usaron esta instancia legal para bloquear el cobro de impuestos y restringir la capacidad legislativa en el tema tributario. Debido a que el paquete tributario cobró vigencia en los últimos meses de 1987, sus efectos sobre la recaudación no fueron apreciables. “En 1988, la combinación de medidas tributarias, el reajuste cambiario y el crecimiento de la actividad productiva incidieron en un aumento de la carga tributaria al 8.8%. Al año siguiente, sin embargo, la carga tributaria volvió a caer por debajo del 8 por ciento y siguió descendiendo hasta llegar a menos del 7% en 1990”. (39:13)

En enero de 1991, asume como presidente Jorge Serrano Elías, empezó su gobierno en medio de la crisis económica que heredó de la administración anterior. En su administración se aprobó el Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos del Tesoro

Emergencia 1991 -IEBE-. Tanto Serrano Elías como su sucesor, Ramiro De León Carpio, afrontaron crisis fiscales. En los años 1991-1995 el sistema tributario fue vulnerable a cambios en el entorno económico y político. Esta inestabilidad, que incluyó nuevamente un conflicto entre las autoridades y el sector privado en torno a la política tributaria, se reflejó en dos reformas tributarias y en la implementación de impuestos temporales que no tuvo los resultados esperados.

En enero de 1996, asume como presidente Álvaro Arzú Irigoyen, quien tenía como tema prioritario en su agenda de gobierno la conclusión de las negociaciones de paz, los que finalmente, fueron firmados el 29 de diciembre de 1996. El gobierno, enfrentó en su primer año de gobierno presiones monetarias, problemas de liquidez y una baja en la recaudación que lo llevaron a tomar las primeras medidas fiscales. Durante este gobierno se aprobó el Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia Económica 1996 -ISETBE-. “A finales de 1997, el gobierno emprendió una reforma tributaria, que además obedecía al compromiso adquirido con el FMI^[1] de elevar la carga tributaria al 8.5% del PIB”. (39:13) El paquete tributario fue rechazado por el sector empresarial organizado, especialmente por el -IUSI- y el -IEMA-. También como parte de las medidas para incrementar la carga tributaria y fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, se aprobó en febrero de 1998 la Ley de creación de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, la cual le asignó una variedad de funciones relacionadas con el régimen tributario: la aplicación de la legislación; la recaudación, control y fiscalización de los tributos, excepto los recaudados por las municipalidades; la administración del sistema aduanero y el combate a la evasión y la elusión fiscales, entre otras. En 1998 se inició un proceso de negociación respecto al tema fiscal. Se trataba de buscar un pacto político entre el Estado y los diferentes sectores sociales, con el fin de legitimar el nivel, composición y tendencia del gasto público y esencialmente de la carga tributaria necesaria para su funcionamiento. El proceso de someter una política fiscal a una discusión amplia y participativa fue largo.

¹ Fondo Monetario Internacional.

En enero del 2000, asume como presidente Alfonso Portillo Cabrera y en febrero de ese mismo, se publicó el documento que contenía la propuesta de pacto fiscal, el cual finalmente se suscribió en mayo. Sin embargo, el proceso de negociación para concretarlo en reformas tributarias específicas se rompió. Un año más tarde, el informe de verificación del pacto fiscal estimó que los avances en la implementación del pacto habían sido escasos y poco profundos. En suma, el Pacto Fiscal no alcanzó sus objetivos fundamentales: sentar las bases de una política fiscal de mediano y largo plazo y establecer un sistema fiscal moderno, eficiente y progresivo. Durante el gobierno de Alfonso Portillo, también se llevaron a cabo reformas fiscales. La primera, en el año 2000, no fue producto del proceso de negociación del pacto fiscal. La segunda, en 2001, se incrementó la tasa del -IVA- del 10 al 12% provocando el rechazo de diversos sectores. En enero de 2004, asumió como presidente Oscar Berger Perdomo, quien para solucionar la crisis económica tuvo que recurrir a una nueva reforma tributaria, que modificó el -ISR- e introdujo un nuevo gravamen temporal, el Impuesto Extemporáneo y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP-.

En enero de 2008, asume la presidencia Álvaro Colom Caballeros, con un Estado débil financieramente. Como parte de las reformas tributarias se establece el Impuesto de Solidaridad -IS- con una tarifa del uno por ciento (1%). El siguiente año, en diciembre 2009, el gobierno envía al Congreso de la República, una propuesta de reforma tributaria que establece la creación de un impuesto de dos centavos de dólar por cada minuto de comunicación por medio de teléfonos celulares, así como el incremento del Impuesto de Solidaridad -IS- al dos por ciento (2%), y el -ISR- del cinco por ciento (5%) al seis por ciento (6%). Esta propuesta fue rechazada por distintos sectores de la sociedad, especialmente por el sector privado organizado con quien el gobierno ha tenido fricciones.

A la fecha, el gobierno de Álvaro Colom Caballeros, a pesar de haber realizado varios intentos, no ha logrado ninguna reforma tributaria, por carecer del apoyo necesario de los distintos sectores.

1.2 JUSTIFICACIÓN

La razón del Estado está motivado por el hecho de que ha sido creado como una forma de organización política, cuyo objeto es el bien de la sociedad, es decir, debe encargarse primordialmente de la salud, educación, seguridad, infraestructura, entre otros, con lo que busca mantener el orden social. Para que el Estado logre sus fines debe imponer normas jurídicas, y esencialmente normas en materia tributaria que le permitan obtener los ingresos necesarios para financiar sus actividades.

En ese sentido, el Estado de Guatemala, se ha caracterizado por su debilidad ante la incapacidad de contar con suficientes ingresos para afrontar los retos del desarrollo económico. En las últimas dos décadas, los distintos gobiernos, han manifestado atravesar problemas financieros, que no le permiten cumplir con sus principales objetivos. Debido a ello, los distintos gobiernos para enfrentar esa crisis financiera, han pretendido efectuar, reformas tributarias con el objeto de obtener mayores ingresos.

Debe entenderse que el Estado para obtener mayores ingresos a optado por realizar reformas tributarias, considerándose que estos son ajustes al sistema tributario y a su administración, que buscan replantear de forma significativa y permanente sus características, orientadas al logro de objetivos de largo plazo. Son considerados como los constantes *cambios técnicos* de un sistema tributario, que pueden significar cambios en tarifas, bases imponibles, aclaraciones de la norma tributaria, creación de nuevos impuestos, entre otros. De lo anterior, podrían no considerarse parte de una reforma, si no buscan cambios fundamentales en el sistema tributario.

Es necesario indicar, que las reformas tributarias² son únicas y responden a particulares circunstancias por las que se atraviesa, en un momento determinado del tiempo. La implementación de una reforma tributaria, no elimina la posibilidad de

² Para algunos autores, la reforma tributaria conlleva un aumento de impuestos, y es distinto a la reforma fiscal, porque ésta además, contempla el gasto público y la administración tributaria.

posteriores ajustes técnicos o legales. Sin embargo, lo que queda claro, es que dichos ajustes solo buscan cambios menores, que podrían responder a aspectos inicialmente no considerados o que surgen posteriormente.

En ese contexto, los distintos gobiernos han manifestado padecer problemas financieros, lo que los ha obligado de manera urgente, a considerar nuevas fuentes de ingresos para cumplir con sus fines.

Es así como los distintos gobiernos han recurrido a medidas coyunturales y/o cortoplacistas, al introducir en el sistema tributario impuestos temporales y extraordinarios, para financiar sus actividades. Los impuestos extraordinarios directos introducidos en el sistema tributario, han sido un recurso constante de los distintos gobiernos que han buscado la manera de mantenerlos en el sistema, modificando sus períodos de vigencia, hechos generadores, bases y tarifas imponible, para no perder esos ingresos, lo que hace que éstos, se conviertan en ordinarios y permanentes.

Es de señalar, que la finalidad esencial de la imposición de los tributos, es la de obtener ingresos para financiar las actividades del Estado, y los impuestos temporales y extraordinarios, no son la excepción, pero éstos deben reunir características, objetivos y cumplir requisitos para introducirse en el sistema tributario, y no solo ser una de las formas *más efectivas* y *sin correr riesgos* para incrementar los ingresos.

Por lo expuesto anteriormente, se plantea la siguiente interrogante:

¿Cuáles son las causas y efectos de la aplicación de los impuestos extraordinarios directos en Guatemala?

1.3 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

Los objetivos de la investigación se dividen en general y específicos.

1.3.1 Objetivo General

Realizar un análisis de la aplicación de los impuestos extraordinarios directos en Guatemala, por el período comprendido de 1991 al 2011, desde el punto de vista legal y financiero.

1.3.2 Objetivos Específicos

Los objetivos específicos que se plantean son los siguientes:

- Identificar cuáles son los impuestos extraordinarios directos en Guatemala, aprobados oportunamente por el Congreso de la República durante el período de 1991 al 2011.
- Determinar los montos de recaudación de cada uno de los impuestos extraordinarios directos en Guatemala, aprobados por el Congreso de la República durante el período de comprendido de 1991 al 2011.
- Establecer las causas y efectos de la aplicación de los impuestos extraordinarios directos en Guatemala durante el período de 1991 al 2011.

CAPÍTULO 2 – MARCO TEÓRICO

El marco teórico de la investigación se compone de la revisión de literatura técnica relacionada con los impuestos extraordinarios directos en Guatemala. En ese sentido se presenta a continuación, la teoría relevante relacionada con el tema.

2.1 SISTEMA TRIBUTARIO

Es preciso indicar, que un sistema tributario, debe entenderse como la denominación que se aplica al sistema impositivo o de recaudación que rige a un país en un determinado momento, y que consiste en la fijación, cobro y administración de los tributos, derechos internos y los derivados del comercio exterior recaudados.

El sistema tributario se define como el “conjunto de impuestos que rigen en un país, en un determinado momento”, (70) siendo sus limitaciones básicas de tipo espacial y temporal. Desde un punto de vista normativo, un sistema tributario es un conjunto adherente, sistemático e interrelacionado de impuestos que rigen en un país en un momento determinado, en el que debe cumplir ciertos requisitos para ser una estructura tributaria idónea. Los sistemas se pueden clasificar en racionales o históricos, según si la armonía entre los tributos, fue deliberadamente creada o surgen por evolución histórica; y según la cantidad de tributos aplicados.

Entre los principales requisitos que debe cumplir un sistema tributario, se encuentran:

- i). El aspecto fiscal, que responde al requerimiento de suficiencia, formas de fiscalización y registros eficientes, que garanticen la recaudación necesaria para el funcionamiento del sistema, combatiendo la evasión;
- ii). El aspecto económico, que conlleva que el sistema debe ser funcional y flexible, orientado a la promoción económica y adaptarse a los ciclos económicos;
- iii). El aspecto social, que se refiere a que deber ocasionar el menor sacrificio posible a la población y que éste debe estar distribuido equitativamente, según las capacidades contributivas de los habitantes,

debiendo ser progresivo y acorde con la justicia social; y, iv). El aspecto administrativo, en el sentido de que debe ser simple y producir certeza en el contribuyente acerca del modo de pago, lugar, fecha, entre otros.

El sistema tributario es conocido también con expresiones como ordenamiento tributario, régimen tributario, estructura tributaria o sistema impositivo, con las que se refiere al conjunto ordenado de exacciones coactivas del poder fiscal del Estado y de relaciones técnicas e institucionales, con los demás integrantes del sistema tributario, cuya misión fundamental, es proporcionar los recursos precisos para el desarrollo de las actividades públicas y coadyuvar en la ordenación de los comportamientos sociales y económicos de los distintos agentes del sistema.

2.1.1 OBJETIVOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO

El sistema tributario de un país debe estar diseñado para atender los siguientes objetivos: i). Debe permitir alcanzar los objetivos de la política fiscal -máxima equidad posible, menor interferencia posible en la asignación de los recursos de la economía y promover la estabilidad y el crecimiento económico-; ii). Minimizar los costos del sistema, ya sean los que incurre el contribuyente como los de la administración fiscal -la organización estatal dedicada a la percepción y el control impositivo-; y, iii). Lograr un rendimiento fiscal adecuado, lo que implica alcanzar una recaudación en función de los objetivos propuestos, tanto desde el punto de vista del financiamiento del gasto público, como de incidir en la economía.

2.1.2 PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Debe entenderse como principios del sistema tributario los preceptos, directrices u orientaciones fundamentales. Éstos principios han sido objeto de compilaciones y ensayos de varios expertos, entre ellos se pueden mencionar:

- Principios Fundamentales. Son ideales político-tributarios cuya justificación y asentamiento se encuentra en los objetivos y finalidades sociales, de carácter general a los que la estructura tributaria del sistema fiscal pretende supeditarse.
- Principio de Suficiencia. El volumen de recursos obtenido por el cuadro impositivo del sistema fiscal, ha de permitir el normal desenvolvimiento de las actividades de éste. El monto total de ingresos públicos deben tener como procedencia todas las categorías económicas de la realidad social posibles.
- Principio de Efectividad. De conformidad con este principio, el principal objetivo es el de generar ingresos, específicamente un nivel de ingresos fijado como meta.
- Principio de Flexibilidad. Exige que el sistema fiscal, tenga mecanismos de exacción tributaria, que permitan la máxima adecuación entre el ritmo de obtención de los ingresos públicos y la dinámica de la actividad económica del sistema.
- Principio de Equidad. Este se divide en equidad horizontal, que se refiere a dar igual tratamiento a los iguales; y equidad vertical, que se refiere a tratar de forma desigual a los desiguales, ajustando esta desigualdad de trato a las desigualdades realmente existentes.
- Principio de Neutralidad. El cuadro de exacciones tributarias del sistema fiscal, debe hacer mínimas las interferencias y distorsiones relativas a las decisiones individuales que se refieran a la producción y el consumo.
- Principio de Gestión Eficiente. Son postulados normativos, su función es orientar la composición y el funcionamiento de la estructura tributaria.

- Principio de Congruencia. Que la combinación de modalidades impositivas elegida, constituya homogeneidad en cuanto a los objetivos.
- Principio de Transparencia. Las normas de carácter tributario, han de elaborarse de manera que excluyan al máximo las dudas de los contribuyentes y administradores.
- Principio de Practicabilidad. Las modalidades impositivas se tienen que articular de modo que sean fácilmente comprensibles por el contribuyente.
- Principio de Continuidad. Las disposiciones contenidas en las normas legales de carácter tributario, deben perdurar razonablemente a lo largo del tiempo.
- Principio de Sencillez. La sencillez del sistema implica que la recaudación en si no debe absorber grandes niveles de recursos fiscales, que los puntos de recaudación deben ser mínimos y fáciles de vigilar, y que la fórmula tributaria debe ser sencilla y fácil de aplicar.
- Principio de Economicidad. Indica que los gastos vinculados a la aplicación, recaudación y control de las exacciones tributarias sean los mínimos posibles.

2.1.3 RELACIONES JURÍDICAS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO

Es la realización de diversos supuestos establecidos en las leyes, que dan origen al nacimiento de las relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias de dar, de hacer, de no hacer, y de tolerar. A estas relaciones jurídicas que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una acreedora, que tiene derecho a exigir la prestación -fisco-, y otra, el deudor, que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer, o de tolerar -contribuyente-.

2.1.3.1 Características de la Relación Jurídica Tributaria

Entre las características de la Relación Jurídica Tributaria, se pueden mencionar:

- La coordinación entre las nociones de la relación jurídico-tributaria y potestad tributaria.
- La existencia de un destinatario legal tributario.
- El destinatario legal tributario debe ser un particular.
- La relación jurídico-tributaria se establece entre personas.

2.1.3.2 Elementos de la Relación Jurídica Tributaria

Los elementos constituyen la base fundamental y sin ellos no podría tener existencia la relación jurídica tributaria. Entre estos se encuentran:

- Elemento Personal. Está conformado por el sujeto activo y el sujeto pasivo.
- Elemento Hecho Generador o Hecho Imponible. Se define como el supuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración es en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona.
- Elemento Finalista u Objeto Impositivo. Los tributos persiguen una finalidad de carácter económico, el cual lleva implícito en la ley, el objeto que persigue gravar. Persigue la finalidad que éste se pague, siendo ésta la pretensión que tiene el sujeto activo. El objeto de los tributos puede dividirse: i). La renta: Es el ingreso monetario ordinario o extraordinario que obtiene una persona por la cantidad que desempeña; ii). El patrimonio o capital: El patrimonio, son los bienes de que dispone una persona. Desde el punto de vista económico, no es

posible diferenciar el capital y el patrimonio a efecto de encontrar una fuente del impuesto, pero jurídicamente si es posible encontrar el fundamento legal de un impuesto que grava el capital y por otra parte el patrimonio; iii). El consumo: La adquisición de un bien o servicio; y, iv). Los actos formales: La realización de actos o documentos que tengan formalidad y validez.

- Elemento Cuantitativo. Es el elemento también llamado base o cuota, que se puede expresar en dinero y está vinculado con el objeto impositivo, de acuerdo al valor que se le fije al objeto impositivo, así será el monto del elemento cuantitativo.
- Elemento Impositivo o Base Impositiva. Es el porcentaje que el contribuyente debe pagar al sujeto activo, y el parámetro que se utiliza para determinar el monto de la obligación tributaria, generalmente se determina por porcentajes.
- Elemento Temporal. Es el que indica el momento exacto en que se configura, o en el que el legislador estima que se configura el comportamiento contenido en el hecho imponible.

2.1.4 COMPONENTES DEL SISTEMA TRIBUTARIO

El sistema tributario presenta esencialmente los siguientes componentes: i). La política fiscal, que son los lineamientos que orientan, dirigen y fundamentan el sistema tributario; ii). Normas tributarias, que integran los dispositivos legales por medio de los cuales se implementa el sistema; y, iii). La administración tributaria, constituida por los órganos del Estado encargados de aplicar lo relacionado al sistema tributario.

El sistema tributario, no es una creación técnica teórica, sino el producto histórico de las relaciones sociales que fueron determinando que la incidencia tributaria fuera variando de acuerdo a las distintas hegemonías políticas que se fueron sucediendo. En

ese sentido, las leyes y las administraciones tributarias, operan sobre la realidad según las visiones ideológicas de las hegemonías históricas.

En ese sentido, algunos autores indican que debe partirse de la premisa, de que el funcionamiento del sistema tributario, debe sustentarse en el principio de realidad económica, es decir, que en un mundo de creciente concentración de la producción y la riqueza, los recursos deben ser aportados por los sectores más concentrados y más acaudalados, no sólo por razones de equidad, sino también por un principio de racionalidad y economía en la administración.

2.2 SISTEMA TRIBUTARIO EN GUATEMALA

La Constitución Política de la República indica que “El estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común”,³ lo que puede traducirse en la prestación de los servicios públicos, entre ellos la educación, salud, seguridad, vivienda, administración de justicia, actividades que sólo podrá realizar si tiene los recursos o medios económicos necesarios.

Para lograr esto, el Estado debe recaudar y administrar el dinero que invertirá en el cumplimiento de sus fines y el sostenimiento económico de sus organismos, a lo que se le denomina actividad financiera del Estado, la cual tiene primordial importancia dentro del Estado, porque es por medio de ella, que realiza las actividades que le permiten la administración y erogación del dinero con el cual cumplirá sus fines.

Respecto a la actividad financiera, la Ley del Organismo Ejecutivo, Decreto Número 114-97 del Congreso de la República de Guatemala, indica que al “Ministerio de Finanzas Públicas le corresponde cumplir y hacer cumplir todo lo relativo al régimen hacendario del Estado, incluyendo la recaudación y administración de los ingresos fiscales, la gestión de financiamiento interno y externo, la ejecución presupuestaria y el

³ Artículo No. 1

registro y control de los bienes que constituyen el patrimonio del Estado”,⁴ o sea, le corresponde recaudar, administrar, controlar y fiscalizar las rentas e ingresos que debe percibir el gobierno, y cuando se trata específicamente de los tributos, le corresponde el control, recaudación y fiscalización a la Superintendencia de Administración Tributaria.

Debe entenderse que la actividad financiera del Estado, tiene tres fases fundamentales, que son: i). La recaudación u obtención de recursos: Obtiene recursos por medio de las fuentes de la explotación de su propio patrimonio, la imposición de tributos y el crédito público interno o externo. De éstas, la segunda fuente constituye la fase fundamental de la actividad financiera; ii). Gestión o administración de recursos: La administración es la gestión, gobierno de los intereses o bienes, en especial de los públicos. Consiste en la programación, manejo y distribución de los fondos públicos, función que corresponde a la Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia y el Ministerio de Finanzas Públicas, específicamente la Dirección Técnica del Presupuestos, Dirección de Contabilidad del Estado y Tesorería Nacional; y, iii). Erogación o Gasto: El Estado programa las necesidades a satisfacer en el presupuesto, en el cual prevé los ingresos y egresos del año. Su ejecución se realiza por medio de la Dirección Técnica del Presupuesto y Tesorería Nacional y como órgano fiscalizador, la Contraloría General de Cuentas de la Nación.

La actividad financiera del Estado, se concretiza en la obtención, administración y gasto de los recursos necesarios para la realización de sus fines. Dichas acciones las realiza por medio de diferentes instituciones, que se conoce como el sector público financiero, siendo ellas la Junta Monetaria - Banco de Guatemala, el Ministerio de Finanzas Públicas y la Superintendencia de Administración Tributaria.

De acuerdo con lo anterior, el sistema tributario guatemalteco, puede definirse como el conjunto ordenado, racional y coherente de políticas, normas, principios e instituciones

⁴ Artículo No. 35

que regulan las relaciones que se originan por la aplicación de los tributos en el país. En ese sentido, el sistema tributario nacional, está integrado por la política fiscal, las normas tributarias y la administración tributaria.

2.2.1 Política Fiscal en Guatemala

La política fiscal, es el conjunto de instrumentos y medidas relativas al ingreso y gasto público. De lo anterior, resulta ser lo más importante, lo relativo a los ingresos del Estado, para realizar las funciones que le permitan cumplir, los objetivos de la política económica general. Estos ingresos pueden clasificarse en los recursos provenientes de bienes y actividades del Estado, y los provenientes del ejercicio de la soberanía del Estado, o pueden dividirse en ingresos financieros e ingresos tributarios. Los primeros, provienen de diversas fuentes de financiamiento a las que el Estado recurre, entre ellas, los ingresos por las propiedades que posee, servicios públicos, empréstitos, emisión de bonos de deuda pública, productos, derechos, expropiaciones y privatizaciones. Y los segundos, son las aportaciones económicas efectuadas por los ciudadanos en sometimiento a la relación jurídico-tributaria que los obliga a contribuir y se constituyen en la principal fuente de ingresos para el Estado.⁵

En este sentido, la política fiscal, configura el presupuesto del Estado, que tiene entre sus principales componentes, el gasto público y los impuestos -ingresos-, como variables de control para asegurar y mantener la estabilidad económica, amortiguando las oscilaciones de los ciclos económicos y contribuyendo a mantener una economía creciente, de pleno empleo y sin inflación alta. Entre los propósitos fundamentales se encuentran, el absorber de la economía privada ingresos, para la provisión de servicios públicos necesarios y manipular instrumentos tributarios, de gasto, de fijación de precios y tarifas, de forma que se creen los suficientes incentivos, para que el sector privado, genere ahorros requeridos para el desarrollo económico y la creación de inversiones. El carácter, la orientación social y la extensión de la influencia que ejerce

⁵ Ver Anexos I y II

la política económica, son determinados por el régimen político-social y por las leyes objetivas de su desarrollo.

La política fiscal, es una rama de la política económica, y ésta es el conjunto de estrategias que formulan los gobiernos para conducir la economía del país, siendo estas estrategias, un conjunto de instrumentos de acción. Estos instrumentos o políticas provienen de la teoría económica, cuyo objetivo es la consecución de los fines relacionados con los principios teóricos de análisis macroeconómicos siendo principalmente: i). La política monetaria, que es el control de la banca y del sistema monetario por parte del gobierno, con el fin de conseguir la estabilidad del valor del dinero y evitar una balanza de pagos adversa, alcanzar el pleno empleo y buscar el estado de liquidez de la economía; y, ii). La política fiscal, que se relaciona por un lado, por el gasto del gobierno, por medio de la inversión pública y el gasto público, y por el otro lado, por los ingresos, por medio de los impuestos sobre las actividades de producción y circulación de mercancías, y las ganancias de cualquier otra naturaleza. La política fiscal busca el equilibrio entre lo recaudado por impuestos -ingresos- y el gasto público.⁶

El gasto público, son los gastos que realizan los gobiernos por medio de inversiones públicas. El manejo del gasto público, representa un papel clave para dar cumplimiento a los objetivos de la política económica y se ejecuta por medio de los presupuestos o programas económicos establecidos por los distintos gobiernos.⁷ Entre los distintos tipos de gasto se encuentran: i). Gasto corriente, que es el principal rubro del gasto programable, en él se incluyen las erogaciones que los poderes y órganos autónomos, la administración pública, así como las empresas del Estado, requieren para la operación de sus programas. En el caso de los primeros dos, los recursos son para llevar a cabo tareas como legislar, impartir justicia, organizar y vigilar los procesos electorales, entre otros. En el caso de las dependencias, los montos presupuestados, son para cumplir con funciones de administración gubernamental, planeación

⁶ Ver Anexo II

⁷ La sumatoria del gasto corriente y gasto de capital, constituyen el gasto total del Estado.

económica y social, fomento y regulación, entre otras. El gasto corriente incluye las remuneraciones, bienes y servicios, prestaciones a la seguridad social, intereses, transferencias, entre otros; ii). Gasto de capital, que comprende aquellas erogaciones que contribuyen a ampliar la infraestructura social y productiva, así como a incrementar el patrimonio del sector público; iii). Gasto programable, que es el agregado que más se relaciona con la estrategia para conservar la política fiscal, requerida para contribuir al logro de los objetivos de la política económica; iv). Gasto neto, que es la totalidad de las erogaciones del sector público menos las amortizaciones de deuda externa; y, v). Gasto primario, el cual no toma en cuenta las erogaciones realizadas en concepto de pago de intereses y comisiones de deuda pública, este es un importante indicador económico, que mide la fortaleza de las finanzas públicas para cubrir con la operación e inversión gubernamental con los ingresos tributarios, los no tributarios y el producto de la venta de bienes y servicios.

Los ingresos públicos o gestión tributaria, constituyen un elemento importante de la política económica, debido a que financia el presupuesto público. Es el conjunto de acciones en el proceso de la gestión pública, vinculado principalmente a los tributos que aplican los gobiernos y es la herramienta más importante de la política fiscal, en él se especifica tanto los recursos destinados a cada programa como su financiamiento, siendo factor clave que dichas demandas, se concilien con las posibilidades reales de financiamiento, para mantener la estabilidad macroeconómica. La pérdida de control sobre el presupuesto es fuente de desequilibrio e inestabilidad con efectos negativos, los ingresos y gastos públicos podrán ser afectados por el comportamiento de otras variables macroeconómicas, como el tipo de cambio, los términos de intercambio, el crecimiento del producto interno bruto, entre otros. La gestión tributaria, podrá ser óptima, cuando la política fiscal es estable y el sistema tributario eficiente, diseñado a la realidad, lo que conlleva a atraer mayor inversión. Entre los distintos tipos de ingreso se encuentran: i). Ingreso corriente, que se origina de las transacciones corrientes que realizan las entidades del sector público, destinadas a incrementar el patrimonio neto. Algunos provienen de la potestad tributaria del Gobierno, que son de carácter obligatorio y se caracterizan por no guardar proporción con el costo de los servicios

prestados. Otros provienen de la venta de bienes y servicios, por el cobro derechos administrativos y rentas asociadas a la propiedad de factores productivos. El ingreso corriente incluye, los ingresos tributarios, no tributarios y transferencias corrientes;

ii). Ingreso Tributario, que es el que resulta de la potestad que tiene el Gobierno de establecer gravámenes que constituyen un pago obligatorio de tributos con fines públicos, sin que exista una contraprestación en bienes y servicios, directa, divisible y cuantificable para cada contribuyente. Incluye los impuestos directos e indirectos;

iii). Ingreso no tributario, que es el proveniente de la prestación de servicios, venta de bienes, concesión de licencias y permisos, rentas derivadas de la actividad empresarial pública y de su propio patrimonio; que no constituyen una fuente de ingresos impositivos. Incluye entre otros la venta de bienes y servicios, ingresos de la propiedad, derechos administrativos, multas, sanciones, remates y confiscaciones;

iv). Transferencia corriente, que es el ingreso recibido de personas, entes y órganos del sector público, privado y externo para financiar gastos corrientes, con el fin de satisfacer necesidades públicas de diversa índole, sin que medie una contraprestación de bienes, servicios o derechos a favor de quien traslada los recursos. Estas transferencias incluyen las especificadas y autorizadas por ley, las voluntarias, subsidios, donaciones, entre otras;

v). Ingresos de capital, son ingresos constituidos por fondos, bienes o recaudaciones que producen modificaciones en la situación patrimonial de las instituciones públicas mediante la disminución del activo. Incluye los ingresos por la venta de activos tangibles e intangibles, recuperación de anticipos por obras de utilidad pública, reembolsos por préstamo concedidos, transferencias de capital y otros recursos de capital;

y, vi). Financiamiento, que son recursos que tienen el propósito de cubrir las necesidades derivadas de la insuficiencia de los ingresos corrientes y de capital, mediante la adquisición de cuentas de pasivo por la utilización de créditos y colocación de títulos valores internos y externos. Este puede ser interno, mediante el endeudamiento con residentes en el país, que incluye préstamos directos, emisión de títulos valores y créditos de proveedores, entre otros, y externo, mediante el endeudamiento con residentes fuera del país, que incluye préstamos directos, créditos de proveedores, colocación de títulos valores en el exterior, entre otros.

Al abordar la política económica y política fiscal que se aplica en un país, también conlleva tratar el tema de carga o presión tributaria, que se refiere al comportamiento de la economía de un país a nivel macroeconómico, su determinación deriva la adecuada comprensión de la realidad y el consiguiente diseño de la política económica. La carga tributaria, es la relación entre impuesto y el Producto Interno Bruto -PIB-,⁸ que intenta medir la proporción de la recaudación impositiva sobre la cantidad de bienes y servicios producidos por la economía, dentro del término de un año. El índice obtenido, representa un criterio para medir la participación del Estado en la economía de un país, y consecuentemente, la disponibilidad de recursos con que éste cuenta, para el cumplimiento de sus fines en relación al total de la riqueza generada en un período determinado. Partiendo de ello, el sector público, debe evaluar y diagnosticar constantemente el comportamiento de la economía de manera integral, lo que implícitamente significa, reconocer que el mercado no opera y se corrige en forma automática. En la medida de que su estudio ocurra con mayor precisión y objetividad, la información generada, debe servir de criterio para la conducción no solamente en términos económicos, sino también en lo social y político de un país. Así, para el caso guatemalteco, “la presión tributaria se determina dividiendo el total de los ingresos tributarios (TIT) entre el Producto Interno Bruto (PIB) para cada año”, (35:15) quedando la fórmula: TIT/PIB .⁹

Es importante indicar, que una política económica que ha tenido éxito en un país, puede que no sea aplicable a otro, puesto que la política económica, puede estar influenciada por aspectos ideológicos, políticos, religiosos, culturales, sociales y geográficos, lo que hace que las estrategias validas en un país no lo sean en otro. Ello conlleva a indicar, que los efectos económicos de un sistema tributario, son originados

⁸ Es el valor monetario de los bienes y servicios finales producidos por una economía en un período determinado. El -PIB- es un indicador representativo que mide el crecimiento o decrecimiento de la producción de bienes y servicios de las empresas de cada país, únicamente dentro de su territorio.

⁹ La fórmula de presión tributaria que utiliza como denominador el -PIB- es específica para el caso de las economías de los países en vías de desarrollo, debido a su déficit en la Balanza de Pagos, específicamente en la cuenta de Capital, arrojaría siempre saldo negativo, lo cual dificultaría el manejo y control, por ser mayor las remuneraciones al capital extranjero de lo que las naciones reciben.

por las características propias de las políticas fiscales desarrolladas en distintos momentos, lo cual se refiere al comportamiento del Gobierno, en relación al gasto y la carga tributaria. “La institucionalidad fiscal formalmente vigente en un determinado momento está caracterizada por instrumentos con valor jurídico-legal como los códigos tributario y aduanero, las normas y procedimientos para regular las etapas del proceso presupuestario, las reglas para el manejo del déficit, la administración de la deuda pública y las relaciones fiscales intergubernamentales, como también, por el conjunto de medios e instrumentos a disposición de las autoridades gubernamentales para asegurar el cumplimiento de lo anterior”. (41:50)

La política fiscal debe enmarcarse en preceptos constitucionales relacionados con el régimen económico y social. Constituye 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 satisfactora de las necesidades básicas.

En ese sentido y conociendo la importancia que para Guatemala representaba definir los lineamientos en política fiscal y otros aspectos a largo plazo, en diciembre de 1996, se firman los Acuerdos de Paz y juntamente con ello el desarrollo de un Pacto Fiscal. La suscripción de un Pacto Fiscal “puede asimilarse a un complejo “contrato” cuyas cláusulas integran consensos respecto de lo que puede y debe –o no– hacer el Estado en las áreas fiscal, económica y social”. (41:50) Esto constituyó “la herramienta clave para que el Estado pueda cumplir sus obligaciones constitucionales y en particular aquellas relacionadas con el desarrollo social, que es esencial en la búsqueda del bien común. Asimismo, la política fiscal es fundamental para el desarrollo sostenible de Guatemala, afectado por los bajos índices de educación, salud, seguridad ciudadana, carencia de infraestructura y otros aspectos que no permiten incrementar la productividad del trabajo y la competitividad de la economía guatemalteca”.¹⁰

¹⁰ Acuerdos de Paz, Acuerdos sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria, párrafo 47.

El Pacto Fiscal en Guatemala, representó uno de los esfuerzos más importantes de concertación social en la historia del país, con objetivos de largo plazo, pensando primero, en que el Estado debía contar con los mayores recursos para financiar el costo de los compromisos adquiridos en los Acuerdos, y segundo, buscar romper con las estructuras tradicionales de poder y de distribución de la riqueza, para movilizar los recursos internos, ya que de esa forma, los niveles de inversión subirían y el gasto también y con ello, el fortalecimiento de un país que promueva de manera eficaz el Desarrollo Humano. “El Estado guatemalteco tradicionalmente se ha subordinado a los intereses de pequeños grupos de poder que le han impreso las características que ostenta actualmente”. (46:3)

Guatemala inició un período distinto en su historia con la firma de los Acuerdos de Paz. Estos abrieron un nuevo capítulo en la vida del país, que definen lineamientos sobre el proceso de reforma del Estado, que crean las condiciones para una mayor participación de los ciudadanos en la toma de decisiones nacionales, que plantean y promueven el efectivo goce y ejercicio de los derechos de los guatemaltecos, que señalan que la superación de la secular situación de atraso y subdesarrollo económico y social, es fundamental para una paz firme y duradera, que establecen las bases para enfrentar, por cauces constructivos, los factores generadores de pobreza. En suma, los Acuerdos de Paz sientan las bases para construir un país con un sentido de nación.

El Pacto Fiscal constituyó un acuerdo nacional sobre el monto, origen y destino de los recursos con que debe contar el Estado para cumplir con sus funciones, según lo establecido en la Constitución Política de la República y los Acuerdos de Paz. Implicó acuerdos nacionales, sobre el estilo de sociedad que se deseaba construir y sobre principios y compromisos recíprocos del Estado y de los ciudadanos acerca de los temas de política fiscal. Dadas las grandes brechas sociales que existen en el país, el Pacto Fiscal implicó asegurar suficientes recursos para el Estado, de manera que pueda contribuir a crear las condiciones que permitieran a los guatemaltecos poder dejar atrás la pobreza y beneficiarse de los frutos del desarrollo. El Pacto Fiscal, también implicó contribuir a la estabilidad macroeconómica mediante un equilibrio de

los ingresos y gastos del Estado y permitir definir una política fiscal de largo plazo con visión de país, que reduciría la incertidumbre mediante la definición de reglas claras y estables.

El Pacto Fiscal implicó acuerdos nacionales sobre el estilo de sociedad que se deseaba construir, así como asegurar suficientes recursos para el Estado, lo que conlleva a una reforma fiscal integral, fundamentado en Constitución Política de la República y en los Acuerdos de Paz, lo que representó el paso inicial del cumplimiento del Pacto Fiscal y la búsqueda para crear las condiciones adecuadas para su implementación y su sostenibilidad en el mediano y largo plazo.

En los Acuerdos de Paz, el Acuerdo Político constituyó los siguientes componentes:

i). Fortalecimiento de la administración tributaria y combate a la evasión y al contrabando: Que establece el cumplimiento de los principios y compromisos de administración tributaria, particularmente los relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, eficiencia y eficacia en el cobro y persecución y combate coordinado del incumplimiento tributario; ii). Proceso de revisión de privilegios, exenciones y exoneraciones fiscales: Que determinaba revisar el conjunto de privilegios, exenciones y exoneraciones fiscales vigentes, dando inicio al cumplimiento relativo a la asignación eficiente de recursos, buscando eliminar de manera inmediata, privilegios, exenciones y exoneraciones, estableciendo casos específicos en distintas leyes; iii). Fortalecimiento de los ingresos tributarios: Cumplir con los compromisos referentes a progresividad, suficiencia de recursos y estabilidad y certeza, adoptando entre otros, aumentar la tasa del -ISR- del 25% al 31% (año 2000), aumentar la tasa del -IVA- del 10% al 12% (año 2001), la creación de una bonificación-incentivo (año 2001) sobre los salarios mínimos, la introducción del Impuesto a la Distribución de Bebidas Alcohólicas, Destiladas, Cervezas (año 2000), y la extensión de la vigencia del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA-, y revisar la pertinencia de su permanencia un año antes de su finalización; iv). Programa de reactivación

económica y social: Desarrollar un programa integral de reactivación¹¹ que estimule el crecimiento y el desarrollo social, a través del aumento de la productividad, la generación de empleo y el fomento del ahorro y la inversión, y facilite el cumplimiento de las metas tributarias; v). Programa de gasto público prioritario: Con base a las prioridades de gasto establecidas en los Acuerdos de Paz y en el Pacto Fiscal, y tomando en consideración las restricciones financieras que enfrenta el Estado, se implementará un Programa de Gasto Público Prioritario, el cual será destinado a la consolidación del proceso de paz, el desarrollo social y la reactivación económica; y, vi). Sistema de garantías y calendario: El Proceso de implementación del Acuerdo requiere, para su éxito, de los mayores niveles de certeza y compromiso de quienes subscriben, en beneficio de la sostenibilidad del incremento de los recursos nacionales para el desarrollo y la paz. Ésta calendarización determina, entre otros, la revisión y eliminación de privilegios, exenciones y exoneraciones fiscales, el incremento de la tasa del -ISR- del 25% al 31% y del -IVA- del 10% al 12%, la introducción del Impuesto a la Distribución de Bebidas Alcohólicas, Destiladas y Cervezas, la elaboración por consenso, de un anteproyecto de ley que integre al -IUSI-, la modificación de los Códigos Tributario, Comercio y Penal, e implementación del Censo Fiscal.

Con la firma del Pacto Fiscal el 25 de mayo del año 2000, concluyó un proceso único en la historia fiscal de Guatemala. La sociedad guatemalteca demostró claramente la capacidad de llegar a grandes acuerdos en un marco de paz y democracia; que es capaz de pensar visionariamente y de asumir consciente y responsablemente sus obligaciones. Impulsarlo dió lugar a un proceso de reflexión sobre la problemática fiscal en el país y sobre las acciones de política fiscal que podrían requerirse para fortalecer de manera sostenida las finanzas del Estado.

Los Acuerdos de Paz, a pesar de su importancia política y su contenido técnico, actualmente, deriva la percepción, de que el Pacto Fiscal, no ha alcanzado su objetivo fundamental, siendo éste, sentar las bases de una política fiscal de mediano y largo

¹¹ Con base al compromiso de suficiencia de recursos, establecido en el Pacto Fiscal.

plazo y establecer un sistema fiscal moderno, eficiente y progresivo. El Pacto Fiscal, no debe entenderse únicamente, como la resolución de la problemática tributaria o captación de impuestos, sino como una verdadera política fiscal que comprende: el gasto público, la deuda pública, los ingresos del Estado, el patrimonio del Estado, la administración tributaria, el control y evaluación del gasto, la descentralización, el combate a la corrupción y la impunidad.

2.2.2 Normas Tributarias en Guatemala

Las normas tributarias y básicamente las leyes, son la manifestación de voluntad del Estado emitidas por el órgano que especialmente confía la Constitución de la República de Guatemala, la tarea de desarrollar la actividad legislativa. En ese sentido, corresponde al Organismo Legislativo, o sea, al Congreso de la República de Guatemala la admisión, discusión y aprobación de las leyes del país. La normativa del país, atiende al orden jerárquico siguiente: En primer lugar, la Constitución Política de la República de Guatemala y leyes constitucionales, entre ellas, la Ley de Emisión del Pensamiento, Ley de Amparo, Exhibición Personal y Constitucionalidad. En segundo lugar, las leyes ordinarias o decretos y convenios o tratados internacionales, como por ejemplo el Código Tributario, Código de Comercio, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley del Impuesto de Solidaridad. Y en tercer lugar, los reglamentos y otras disposiciones, como por ejemplo, el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y en otras disposiciones, el Acuerdo Gubernativo No. 46-2011, relacionado con Exoneración Parcial de Multas y Recargos.

2.2.2.1 Constitución Política de la República de Guatemala y Leyes Constitucionales

Las leyes constitucionales, son creadas por el cuerpo que ostenta el Poder Constituyente y pueden ser reformadas por el Congreso de la República, previo dictamen favorable de la Corte de Constitucionalidad, entre ellas se pueden mencionar, la Ley de Amparo, Exhibición Personal y Constitucionalidad, Ley de Orden Público y

Ley de Emisión del Pensamiento. Su propia constitución o ley se denomina a sí misma, ley constitucional.

En ese sentido, la Constitución Política de la República, constituye la fuente formal por excelencia del Derecho, por cuanto que en la misma se determina la estructura del Estado, su forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos. La Constitución representa la fuente jurídica de mayor jerarquía y es la ley suprema, en la que se contienen los principios generales fundamentales del ordenamiento jurídico en general, del cual el sistema tributario forma parte y en la cual también se consagran los preceptos tributarios, como las atribuciones y las limitaciones de la potestad tributaria.

Principios Constitucionales del Poder Tributario

De conformidad con el artículo No. 135 de la Constitución Política de la República, son deberes de los guatemaltecos, entre otros, el contribuir con los gastos públicos, en forma prescrita por la ley y a obedecer las leyes. De ello se deriva el poder tributario, el cual está limitado por los principios que se tratan más adelante.

La Constitución Política de la República, indica que entre las atribuciones del Congreso de la República se encuentran “decretar, reformar y derogar las leyes”.¹² Con estas atribuciones, el Congreso crea por medio de ley o decreto los impuestos del país, siendo éstos comúnmente ordinarios y extraordinarios. Los impuestos ordinarios, son los impuestos cuya imposición y recaudación es regular y fija, destinados a cubrir los gastos públicos normales. Los impuestos extraordinarios, son los impuestos cuya imposición y recaudación no es regular y fija, destinados a cubrir una determinada necesidad. Cubierta ésta necesidad, el impuesto se extingue o pierde su efecto. Ambos impuestos deben basarse en la observación de dos aspectos, el primero, que sean necesarios para el Estado, deben basarse en necesidades que se justifiquen

¹² Artículo No. 171

puntualmente, sin tal justificación, el impuesto ordinario y extraordinario puede considerarse inconstitucional. Y segundo, que las bases de recaudación, formen parte de una ley o decreto. También el Congreso también tiene la potestad de decretar amnistías, esto significa olvido o perdón de obligaciones, éstas eliminan la ejecución de otra ley, penal o fiscal.

Principios Constitucionales que Limitan el Poder Tributario

Debe entenderse que los principios buscan los fundamentos constitucionales y deben ajustarse a la lógica tributaria establecida. Los límites del poder tributario, estarían compuestos por los principios de carácter constitucional que resguardan que la carga tributaria sea justa y equitativa en relación a los sujetos que afecta, como asimismo, lograr el respeto de derechos constitucionales de contenido económico social. Estos límites estarían constituidos principalmente por los siguientes principios:

- Principio de Legalidad. Este principio significa que no puede existir tributo sin ley previa que lo establezca, *nullum tributum sine lege*, y debe entenderse que la ley debe contener por lo menos los elementos básicos y estructurales del tributo y que sólo en virtud de la ley se pueden: i). Crear obligaciones tributarias tipificando el hecho generador de ellas, modificarlas o suprimirlas; ii). Establecer las bases imponibles, tarifas o tasas aplicables; iii). Otorgar exenciones y otros beneficios; iv). Tipificar infracciones, establecer sanciones y conceder amnistías; y, v). Establecer los procedimientos jurisdiccionales.

En la Constitución Política de la República, el principio de legalidad se encuentra contemplado en el artículo No. 239 e indica que 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: i). El hecho generador de la relación tributaria; ii). Las exenciones; iii). El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad

solidaria; iv). La base imponible y el tipo impositivo; v). Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y, vi). Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas *ipso jure*¹³ 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.

También el artículo No. 239 tiene relación con el artículo No. 135, literal “d”, ambos de la Constitución Política de la República, al indicar este último, son derechos y deberes de los guatemaltecos, contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

Por lo anteriormente expuesto, se puede concluir que el principio de legalidad es una garantía de la libertad y propiedad individual, así como garantía de los derechos e intereses sociales. Ello reúne lo que manifiesta la Constitución Política, respecto al derecho de defensa, que garantiza el debido proceso legal, implica que “la defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido (...) ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente”.¹⁴

- Principio de Irretroactividad de la Ley. Este principio está normado en el artículo No. 15 de la Constitución Política de la República, que indica que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo. Es decir, que en materia tributaria, no podrán imponerse sanciones al contribuyente por violación a leyes administrativas o tributarias, debiendo ser establecidas las sanciones, con base a leyes emitidas posteriormente al hecho.

¹³ Término latino que puede traducirse como «*de pleno derecho*» o «*por virtud del derecho*».

¹⁴ Artículo No. 12

- Principio de Justicia Social. La justicia social es un principio fundamental para la convivencia pacífica y próspera. Se refiere a las condiciones necesarias para que se desarrolle una sociedad relativamente igualitaria en términos económicos. Este principio se contempla en el artículo No. 118, de la Constitución Política de la República al indicar “El régimen económico y social de la República de Guatemala, se funda en principios de justicia social. Es obligación del Estado orientar la economía nacional (...) para incrementar la riqueza y tratar de lograr el pleno empleo y la equitativa distribución del ingreso nacional.

- Principio de Reserva Legal. Este principio está contenido en el artículo No. 239 de la Constitución Política de la República, descrito anteriormente, y consiste en que la Norma Constitucional, faculta exclusivamente al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales. El Congreso para decretar los mismos, debe respetar las bases establecidas por la Norma Constitucional, velando por que se cumpla con el Principio de Legalidad.

- Principio de Seguridad Jurídica. Este principio se refiere a que el Estado, como máximo exponente del poder público y primer regulador de las relaciones en sociedad, no sólo establece las disposiciones legales a seguir, sino que en un sentido más amplio, tiene la obligación de crear un ámbito general de "seguridad jurídica" al ejercer el poder político, jurídico y legislativo. La seguridad jurídica es, en el fondo, la garantía dada al individuo por el Estado de modo que su persona, sus bienes y sus derechos no serán violentados. La seguridad jurídica es la «*certeza del derecho*» que tiene el individuo de modo que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares y conductos legales establecidos. Este principio está contenido en el artículo No. 2 de la Constitución Política de la República que indica que son deberes del Estado, garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.

- Principio de Capacidad de Pago. Es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantiza la justicia, racionalidad y equidad. Manifiesta que el contribuyente debe contribuir al régimen tributario, en la medida de su capacidad contributiva; es decir, que debe existir relación y armonía entre el tributo y el ingreso del contribuyente. Esto se infiere del espíritu de la Constitución, en que cada persona contribuya a las erogaciones del Estado en justa y equitativa proporción a su aptitud económica.

Respecto a este principio, la Constitución Política de la República manifiesta que “el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán conforme al principio de capacidad de pago”.¹⁵ Los habitantes deben contribuir al sostenimiento en proporción a sus capacidades económicas. Si el tributo se basa en la capacidad económica de cada persona, el tributo es equitativo. Si no se basa en dicha capacidad, no es equitativo. A su vez el principio de capacidad de pago, es la base fundamental de donde parten otros principios que están en forma implícita o explícitamente en la Constitución, entre ellos los principios de generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad.

- Principio de Generalidad. Este señala que el Estado al determinar los tributos, no puede establecer discriminaciones subjetivas. El sentido, igualdad es garantizar a las personas el mismo trato frente a la imposición de las cargas públicas independientemente de sus condiciones subjetivas. Éste debe entenderse cuando el contribuyente se enmarca dentro del objeto y las condiciones que define la ley, la aparición de contribuir debe ser cumplido, cualquiera que sea el sujeto. No se trata de se tenga que pagar tributos según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios; es decir, que el gravamen se debe establecer de tal forma que cualquier persona, cuya

¹⁵ Artículo No. 243

situación coincida y se enmarque con lo que señalada la ley como hecho generador del tributo, quedando sujeta a él.

La generalidad debe ser condición esencial de la tributación, ya que no sería admisible que se gravará a una parte de la población en beneficio de la otra. El límite de la generalidad está constituido por las exenciones conforme a las cuales ciertas personas no tributan o tributan menos a pesar de configurarse el hecho generador.

- Principio de Igualdad. Este está contenido en la Constitución Política de República, que indica que “todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos”.¹⁶ Esto significa que deben existir tributos del mismo monto ante condiciones iguales de capacidad contributiva.
- Principio Proporcionalidad. Este principio se manifiesta en la fijación de las contribuciones concretas a los contribuyentes, en que sean en proporción a su capacidad contributiva, para que el aporte no sea desproporcionado. Este principio está relacionado con el Principio de Capacidad de Pago.
- Principio de no Confiscatoriedad. Confiscar es privar a una persona de sus bienes y aplicarlos al fisco, de manera que un tributo es confiscatorio cuando la carga es tan excesiva, que priva a las personas de sus bienes. Este principio se refiere a la protección de la propiedad privada, su libre uso y disposición, y prohíbe tributos confiscatorios. La tributación no puede violar las garantías constitucionales mencionadas.

En relación a este principio, la Constitución Política de la República manifiesta que “se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. (...) El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las

¹⁶ Artículo No. 4

condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos”.¹⁷ De la expropiación manifiesta que “la propiedad privada podrá ser expropiada por razones de utilidad colectiva, beneficio social o interés público debidamente comprobadas. La expropiación deberá sujetarse a los procedimientos señalados por la ley”.¹⁸ Respecto a la protección al derecho de propiedad, indica que “se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido”.¹⁹

- Principio de Doble o Múltiple Tributación. Este principio se refiere a que existe doble o múltiple tributación, cuando es gravado un mismo hecho generador. Al respecto la Constitución Política de la República indica que “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”.²⁰ Es decir, que no existe doble tributación por normar dos veces la misma base imponible, siempre y cuando el hecho generador sea distinto.

2.2.2.2 Leyes Ordinarias o Decretos y Convenios o Tratados Internacionales

Las leyes ordinarias, son emitidas por el Organismo Legislativo, debiéndose desarrollar en forma concreta y en aplicación de los principios generales de la Constitución Política de la República. Deben inspirarse esencialmente en los principios de equidad y justicia tributaria, capacidad de pago del contribuyente y en la medida en que se ajusten a tales principios, constituyen la columna vertebral del sistema tributario. Dentro de ésta

¹⁷ Artículo No. 39

¹⁸ Artículo No. 40

¹⁹ Artículo No. 41

²⁰ Artículo No. 243, párrafo segundo.

clasificación, también se encuentran los Decretos Ley, las cuales surgen bajo dos condiciones: i). Como distintivo de Gobiernos de Facto o regímenes de facto aparecidos detrás de un golpe de Estado, cuando se violenta o se rompe la vigencia del texto constitucional y la función legislativa no es ejercitada por el Organismo Legislativo, sino por un Jefe de Estado o Junta de Gobierno. Al respecto la Constitución Política de la República indica que “Se reconoce la validez jurídica de los decretos-ley emanados del Gobierno de la República a partir del 23 de marzo de 1982, así como a todos los actos administrativos y de gobierno realizados de conformidad con la ley a partir de dicha fecha”;²¹ y, ii). En casos de calamidad pública o emergencia, en los que el Organismo Ejecutivo tiene que emitir las normas pertinentes, en forma rápida, sin esperar la actuación del Organismo Legislativo, así lo indica la Constitución Política de la República, al indicar que son funciones del Presidente de la República “Dictar las disposiciones que sean necesarias en los casos de emergencia grave o de calamidad pública, debiendo dar cuenta al Congreso en sus sesiones inmediatas”.²²

La Constitución Política de la República, en su artículo 239, establece que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales.

El Congreso de la República de Guatemala, es el órgano al que le corresponde como función principal y con exclusividad legislar, reformar y derogar las leyes del país, goza de absoluta independencia para llevar a cabo sus funciones. O sea, que en materia tributaria, es el órgano que tiene la potestad de aprobar, modificar y derogar los tributos en Guatemala y estos deben ser justos y equitativos de acuerdo a la capacidad de pago de los contribuyentes. Derivado de ello, es necesario conocer que son tributos.

²¹ Artículo No. 16

²² Artículo No. 183, literal “f”.

Definición de Tributos

Los tributos pueden definirse como “una prestación obligatoria comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”. (36:309) También se define como las prestaciones pecuniarias que el Estado o el ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma.

Entonces, los tributos son las aportaciones en dinero que el Estado como ente soberano, exige con el objeto de hacerse de recursos para el cumplimiento de sus fines. “El Estado como un ente destinado a la atención de los intereses generales de la población, necesita obtener recursos para poder cumplir determinadas necesidades públicas, tales como, educación, salud, administración de la justicia, seguridad, defensa del territorio, comunicación, entre otros. Es decir, que la finalidad de la tributación es la obtención de recursos monetarios para el cumplimiento y demanda de los fines sociales. Sin embargo, su aplicación y fines sociales no se cumplen a cabalidad debido a la ineficiencia de los mecanismos de control a cargo de la administración pública y dichos recursos son desviados para otros fines”. (4:32)

Entre los elementos de los tributos se pueden mencionar: i). El sujeto activo, que es el Estado; y ii). El sujeto pasivo, que es el contribuyente, sea éste persona jurídica, individual o colectiva, sujeta al cumplimiento de la obligación tributaria.

Objeto de los Tributos

Es el hecho o acto previsto por el legislador para determinar cualquier gravamen. Los tributos son ingresos públicos, que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible en que la ley vincule el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posibilidad de vinculación a otros fines.

Naturaleza de los Tributos

La naturaleza jurídica específica del tributo, es determinada por el hecho generador de la correspondiente obligación, siendo irrelevantes para calificarla: i). La denominación y demás características formales adoptadas por la ley; y, ii). El destino legal del producto de su recaudación.

Características de los Tributos

Entre las características más importantes de los tributos se pueden mencionar:

- Es una prestación que se establece al contribuyente en dinero, sin esperar una contraprestación por parte del Estado.
- Es un pago obligado y establecido a los habitantes de un país, en virtud del *ius imperium*²³ del Estado.
- Debe existir una ley previa para exigir el tributo.
- Las personas jurídicas individuales y colectivas, están sujetas al cumplimiento de la obligación tributaria.
- Grava la economía privada del contribuyente, en forma proporcional y en concordancia con el propósito de justicia tributaria.

²³ Expresión latina que se traduce *ius «derecho» e imperium «poder de dar órdenes/dominio»*, cuyo significado moderno, se traduce como la supremacía o poder jurídico para imponer normas y sanciones.

Clasificación de los Tributos

Los tributos pueden clasificarse desde diversos puntos de vista. Doctrinariamente, se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Legalmente la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario, Decreto Número 6-94, del Congreso de la República, los clasifican en impuestos, arbitrios y contribuciones especiales -incluye los arbitrios y excluye las tasas-.

El Código Tributario, define los tributos como “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”.²⁴ Dichos tributos son clasificados en impuestos, arbitrios y contribuciones especiales. Al respecto el Código Tributario de Guatemala, indica que “Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, (...). También se aplicarán supletoriamente a toda relación jurídico tributaria, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales”.²⁵

Para facilitar la descripción de los tributos mencionados, se atenderá al siguiente orden: i). Tasa; ii). Arbitrio; iii). Contribución Especial y Contribuciones Especiales por Mejoras; y por último, iv). Impuesto.

Tasa

Son ingresos no originarios que percibe el Estado y que consiste en la suma de dinero que cobra el sujeto activo de la relación tributaria a las personas individuales o jurídicas, que se benefician por el goce de un servicio público de carácter divisible.

²⁴ Artículo No. 9

²⁵ Artículo No. 1

De lo anteriormente indicado, se puede decir que el valor de la tasa lo fija unilateralmente el Estado, lo cual revela su carácter tributario, también merece relevancia el elemento contraprestación que equivale al servicio que recibe el sujeto pasivo de la relación tributaria. Entre sus características se puede mencionar que son una contraprestación en dinero, y son una contraprestación, porque el contribuyente recibe un servicio del Estado a cambio de la cantidad de dinero que él paga.

“Es una obligación ex-lege^[26] cuyos elementos deben estar plenamente contenidos en la ley. La obligación de pagar es un derecho ex-lege, porque su nacimiento es necesaria la conjugación de la hipótesis legal y la realización del hecho generador. Su fuente nunca es un acuerdo de voluntades entre el contribuyente que solicita el servicio y el Estado que lo presta, ni el pago del servicio depende que el sujeto pasivo quiera pagarlo. El carácter obligatorio de la contra prestación es común a los demás tributos puesto que todos son exacciones obligatorias. El presupuesto es un servicio inherente al Estado, en virtud de que las tasas son consideradas como contraprestaciones pagadas a cambio de un servicio”. (4:38)

En virtud de que las tasas son consideradas como contraprestaciones pagadas a cambio de un servicio, el presupuesto de hecho del derecho, es una actuación estatal directa, inmediatamente referida al obligado. En las tasas el Estado presta un servicio, realiza una obra, que se vincula a quien recibe ese servicio que se coloca en la situación de sujeto pasivo del tributo. Se pueden mencionar como ejemplo la tasa municipal de agua, la tasa por servicios

Arbitrio

Se denomina así a los derechos o impuestos con que se arbitran fondos para gastos públicos, por lo general municipales. También se define como ciertos medios, ordinarios o extraordinarios que se conceden generalmente a los municipios y en

²⁶ Término que significa en virtud de la ley.

ocasiones a las provincias para arbitrar o allegar recursos con que cubrir sus atenciones. Constituye una clase de tributo que es creado por el órgano competente en favor de las municipalidades, las cuales constituyen órganos descentralizados que forman parte del Estado. Como se puede apreciar, la principal característica de esta clase de tributos es que son en favor de las comunas, las que son entes delegados del Estado para prestar los servicios públicos dentro de sus respectivas jurisdicciones.

La doctrina no es fecunda en cuanto a definir lo que es un arbitrio, pero con base en lo estudiado, se puede decir, que es un tributo decretado por el Congreso de la República en favor de las municipalidades para que sean recaudados y administrados por el gobierno municipal, y que se destinarán especialmente para cubrir la ejecución de obras de interés público para sus vecinos y para sufragar sus gastos de funcionamiento.

Como se mencionó anteriormente, este tributo aparece dentro de la clasificación legal guatemalteca en el Código Tributario, el cual en su artículo No. 12, define al arbitrio, como el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades. Para complementar esta definición, es necesario agregar que la finalidad del arbitrio, es la generación de ingresos para el mantenimiento, mejoramiento o prestación de los servicios públicos locales.

Contribución Especial y Contribución Especial por Mejora

La contribución especial, es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador, beneficios derivados de la realización de obras públicas o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación. Se pueden mencionar como ejemplo, el pago de peaje, las mejoras por mantenimiento y otras contribuciones.

Entre sus características se pueden mencionar: i). Es necesario que medie la construcción de una obra pública de uso común; ii). La obra pública debe proporcionar un mayor valor o una plusvalía a las propiedades cercanas; iii). Debe determinarse o

advertirse una zona de influencia afectada por esa plusvalía; iv). La contraprestación que traduce la contribución tiene un carácter único aunque se puede satisfacer en varias partidas -cuotas-; y, v). La contribución debe satisfacerse en dinero.

Respecto a la contribución especial por mejoras, no existe una definición doctrinaria al respecto, por lo que se puede indicar que es una clase de tributo que tiene como fin la realización de una obra; difiere de la anterior, en que éste hace referencia al monto específico de la obra el cual es su limitante y porque los servicios públicos no pueden ser sufragados por este tipo de tributo, pues es específico para la ejecución de obras que tiendan a urbanizar un determinado sector. Aquí el beneficio al contribuyente deriva de las obras públicas. Según el Código Tributario, en su artículo No. 13, la contribución especial por mejora, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

Entre las características de las contribuciones por mejoras se pueden mencionar: i). Son creadas y establecidas por el Concejo Municipal; ii). Las contribuciones no pueden exceder del costo de la obra; iii). El sistema de cuotas y los procedimientos de cobro estarán sujetos a lo que establezca la disposición municipal en su respectivo reglamento; y, iv). Las contribuciones por mejoras están obligadas a pagarlas los vecinos directamente beneficiados por las obras municipales realizadas en las áreas, o lugares en que estén situados los inmuebles que por la realización de la obra obtengan plusvalía.

Impuesto

Distintos escritores y tratadistas especializados en las doctrinas jurídicas, han elaborado principios teóricos con el establecimiento de los impuestos, principios que han sido emitidos en función de los mismos, ya que es ésta la figura más estudiada, las cuales han sido descritas con ligeras adaptaciones y que se aplican en general para los tributos.

Se designa con la palabra impuesto a aquel tributo o carga, que los individuos que viven en un determinado país, deben pagar al Estado que los representa, para que este, por medio de ese pago y sin ejercer ningún tipo de contraprestación como consecuencia del mismo, pueda financiar sus gastos, en una primera instancia y también, de acuerdo al orden de prioridades que impulse y promueva. El objetivo básico de los impuestos será el de financiar los gastos de un determinado Estado. El principio rector de los impuestos es el de capacidad contributiva, que quiere decir, que el valor del impuesto estará determinado por los ingresos que la persona reciba, en orden a lo que establecen los principios constitucionales de equidad y solidaridad social.

El Código Tributario, define como impuesto “El tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”.²⁷ Es preciso indicar que dentro de la clasificación de los tributos, los impuestos constituyen la base fundamental de ingresos para cualquier Estado.

Objetivo de los Impuestos

La mayoría de tratadistas, afirma que el objetivo de los impuestos, es la materia sobre la cual recae la obligación de pagar el impuesto. Esto ha sido tradicionalmente aceptado, pero debe ser aplicado, en el sentido que el objetivo primordial de los impuestos, es involucrar la definición del hecho generador, o sea, la situación en la cual debe ubicarse una persona para estar obligada al pago del impuesto. Por otra parte, el objeto del impuesto se ha dividido en tres materias imposables, la renta, el capital y el patrimonio.

Elementos de los Impuestos

Los elementos del impuesto, son la esencia de la relación tributaria u obligación tributaria, generalmente un impuesto consta de los siguientes elementos: i). El hecho imponible, que será aquella circunstancia que origina la obligación tributaria, de

²⁷ Artículo No. 11

acuerdo a lo que establece de antemano la ley; ii). El sujeto pasivo o la persona natural o jurídica, que es aquella obligada a pagar de acuerdo a sus posibilidades; iii). La base imponible, que es la valoración y la cuantificación del hecho imponible; iv). El tipo de gravamen, que se trata de la proporción que se aplica sobre la base imponible para calcular cuánto debe pagarse de impuesto; v). La cuota tributaria, que será la cantidad que representa el gravamen; vi). La fuente, que es la riqueza de la persona física o moral de donde provienen los fondos monetarios para pagar el impuesto. En términos generales se pueden señalar que son el capital y el trabajo; vii). La tarifa o tasa, que es un impuesto proporcional fijado como porcentaje y se aplica a unidades monetarias que representan el valor gravable por unidad imponible, y si éste depende del sujeto y objeto del impuesto; y, viii). La deuda tributaria, que será el resultado de reducir el importe con deducciones o de incrementarse con recargos.

De acuerdo con el Código Tributario, en la obligación tributaria intervienen los siguientes elementos: i). Sujeto Activo: Es el Estado o el ente público acreedor del tributo²⁸. Doctrinariamente este sujeto acreedor, es el que tiene el derecho y el deber de exigir y recabar el pago del impuesto o tributo; ii). Sujeto Pasivo: Es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable, según el mismo Código;²⁹ y, iii). Hecho Generador o Hecho Imponible: Es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, según lo señala el artículo No. 31 del Código Tributario.

Para caracterizar el hecho generador, tienen que darse los siguientes elementos: i). Previsión de la ley, es decir, tienen que estar previstos en la ley; ii). Las circunstancias de que el hecho generador constituye un hecho jurídico para el derecho tributario, o sea, un hecho económico de relevancia jurídica; y, iii). La circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación *ex-lege* de pagar determinado tributo.

²⁸ Artículo No. 17

²⁹ Artículo No. 18

Características de los Impuestos

Entre las principales características se pueden mencionar: i). Son una prestación pecuniaria de carácter obligatorio; ii). Son de carácter legal, sino existe ley, no existe impuesto; iii). Su exigibilidad, responde coactivamente al imperio de la ley; iv). El gravamen, debe respetar la capacidad contributiva de las personas, que es la causa más justa de cualquier tributación; v). Se establece basándose en normas constitucionales, tomándose en consideración principios de igualdad, generalidad, universalidad, justicia, equidad y capacidad de pago; vi). La prestación del individuo, no es seguida por una contraprestación inmediata del Estado; y, vii). Su finalidad o destino, es satisfacer esencialmente necesidades y servicios públicos indivisibles.

Clasificación de los Impuestos

La clasificación más importante, por la incidencia que su inclinación pueda tener en la estructura de los sistemas tributarios de los países del mundo, y por algunas circunstancias que pueden ser causa de evasiones tributarias, éstos son directos e indirectos, sin embargo, al estudiarlos surgen otras divisiones.

Impuestos Directos e Indirectos

La mencionada clasificación es catalogada como la más relevante. Los impuestos directos, son los impuestos que gravan directa y personalmente al sujeto pasivo -persona obligada al pago- y que generalmente afectan los ingresos o la renta, el capital y el patrimonio. Se establecen en virtud de hechos reales como: la persona, la propiedad, la renta, entre otros. Dentro de los impuestos directos en Guatemala,³⁰ se pueden mencionar, el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto Único sobre Inmuebles y el Impuesto de Solidaridad.

³⁰ Ver Anexo I

Los impuestos indirectos, son los que gravan el consumo y/o gasto, la producción, el comercio interior y exterior, la distribución y ciertos actos mercantiles. Como ejemplo de los impuestos indirectos en Guatemala,³¹ se pueden mencionar, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas, el Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. La diferencia existente entre los impuestos directos o indirectos, radica en que los segundos, son fácilmente trasladados al consumidor final, en tanto que los primeros no.

Impuestos Ordinarios y Extraordinarios

Esta clasificación corresponde al período o duración de los impuestos en el sistema tributario. Los impuestos ordinarios o permanentes, son aquellos que no tienen una duración determinada en el tiempo, son aquellos que han sido incorporados al sistema tributario de un país en forma permanente, es decir, sin establecer con precisión la fecha de la suspensión de los mismos. Los impuestos extraordinarios o también denominados transitorios, por el contrario, poseen una vigencia limitada en el tiempo; o sea, son aquellos que no se incorporan al sistema tributario en forma definitiva, sino que se establecen por un tiempo determinado, generalmente los impuestos extraordinarios surgen en épocas o períodos de crisis. Como ejemplo de impuesto ordinario, se puede mencionar el Impuesto al Valor Agregado, y como ejemplo de impuesto extraordinario, el Impuesto de Solidaridad.

Impuestos Reales y Personales

Los impuestos reales, son aquellos que consideran en forma exclusiva la renta o riqueza, con abstracción de sus condiciones personales, no toma en cuenta la situación personal del contribuyente. Como ejemplo, se puede mencionar el Impuesto al Valor Agregado, donde no considera la capacidad contributiva del sujeto adquirente de los bienes gravados.

³¹ Ver Anexo I

Los impuestos personales, son los que toman en cuenta las condiciones del contribuyente que condiciona la capacidad contributiva; son los que la ley determina a la persona como contribuyente junto al objetivo, es decir, procuran determinar la capacidad contributiva de las personas físicas discriminando las circunstancias económicas personales del contribuyente. Como ejemplo se puede mencionar el Impuesto sobre la Renta.

Impuestos por Valor o Específicos, Únicos o Múltiples

Los impuestos por valor o *ad valorem*, son los que se establecen como porcentaje sobre el valor de la unidad gravable, mientras que los impuestos específicos, establecen la cantidad absoluta por unidad imponible. En Guatemala, la mayoría de impuestos es por valor, entre ellos, el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta. Como ejemplo de impuesto específico, se puede mencionar, el Impuesto a la Distribución de Cemento.

Respecto a los impuestos únicos o múltiples, en el primer caso, el impuesto único, es el que cobraría un país como único recurso, derivado del poder de imposición del Estado. En el segundo caso, los impuestos múltiples, por el contrario, son el conjunto de impuestos establecidos en un país, en un momento determinado. En Guatemala, aplica éste último por la diversidad de impuestos vigentes.

Impuestos Fijos, Proporcionales, Progresivos y Regresivos

Los impuestos fijos, son aquellos que se establecen en una suma invariable cualquiera que fuera el monto de la riqueza involucrada en este. También incluyen la categoría de graduales, porque pueden variar en relación con la base imponible.

Los impuestos proporcionales, pueden darse, cuando se mantiene una relación constante entre el impuesto y el valor de la riqueza gravada; y es progresivo, cuando a medida que se incrementa el valor de la riqueza gravada, el impuesto aumenta en

forma sistemática y serán impuestos regresivos, aquellos que a medida que va aumentando el monto imponible, va decreciendo la alícuota del tributo.

Respecto a lo proporcional o progresivo, ésta es una distinción importante, porque la mayor o menor aplicación de uno u otro tipo de impuesto, determina que el sistema tributario sea regresivo o progresivo.

Los Tributos en Guatemala

El Código Tributario indica que los tributos “son 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”.³² El mismo Código indica que “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras”.³³ Los impuestos son los tributos que tienen como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente. Arbitrio, es el impuesto en favor de una o varias municipalidades, el Código Municipal, indica que los arbitrios “deben ser propuestos al Organismo Ejecutivo, así como el procedimiento que debe seguirse, para que sean legalmente decretados”.³⁴ Y por último, Contribución Especial y Contribución por Mejoras, el primero, se refiere al tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios Estatales; y el segundo, 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. Según el Código Municipal, las contribuciones por mejoras “son creadas y establecidas por el Concejo Municipal”,³⁵ y que el sistema de cuotas y procedimientos de cobro estarán sujetas a lo que establezca la disposición municipal en su respectivo reglamento.

³² Artículo No. 9

³³ Artículo No. 10

³⁴ Artículo No. 40, literal “j”, párrafo segundo.

³⁵ Artículo No. 86

Como se mencionó anteriormente, los impuestos constituyen la principal fuente de ingresos para el Estado. Entre los impuestos vigentes en Guatemala, se pueden mencionar:

- Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto No. 26-92.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto No. 27-92.
- Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto No. 73-2008.
- Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Decreto No. 15-98.
- Ley del Impuesto sobre Productos Financieros, Decreto No. 26-95.
- Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto No. 37-92.
- Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto No. 70-94.
- Ley del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento, Decreto No. 79-2000.
- Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, Decreto No. 38-92.
- Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, Decreto No. 21-04.
- Ley del Impuesto Específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones

Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada, Decreto No. 09-2002.

- Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, Decreto No. 431.

En los últimos años, se eliminó el Impuesto a los Boletos Aéreos, se suspendió el Impuesto de Turismo, y recientemente la Corte de Constitucionalidad resolvió favorablemente una inconstitucionalidad sobre el Impuesto al Tabaco y sus Productos.

Respecto a los arbitrios, se pueden mencionar, el de la renta inmobiliaria, pavimentos, construcción de aceras, aguas municipales, diversiones y espectáculos, predios sin construir o con mala construcción, destace de ganado y derivados, y ornato. De las contribuciones especiales, se pueden mencionar las contribuciones al régimen de seguridad social y el pago de peaje en la carretera a Escuintla. De contribuciones por mejoras, las que pagan los vecinos directamente beneficiados por las obras municipales realizadas en las áreas, o lugares en que estén situados los inmuebles por la realización de la obra que obtengan plusvalía, por ejemplo, ampliaciones viales y la construcción de pasarelas en diferentes zonas y municipios de la ciudad de Guatemala.

Tratados o Convenios Internacionales

Son acuerdos suscritos por los representantes de dos o más Estados, respecto a un asunto determinado. Estos son los instrumentos legales obligatorios de carácter general, y por consiguiente, fuente del Derecho Positivo. En materia tributaria, estos acuerdos adquieren un lugar preferente por tener repercusión y origen en el exterior, entre ellas, la situación de doble tributación, o el caso de los impuestos sobre importaciones y exportaciones normadas por gravámenes arancelarios.

El Tratado y el Convenio Internacional tienen similitudes y diferencias. El Tratado lo celebra el Jefe de Estado y el Convenio lo puede negociar un funcionario de menor jerarquía, generalmente un Ministro. Tanto el Tratado como el Convenio Internacional

para convertirse en Ley de la República, deben ser aprobados por el Congreso de la República. Se pueden mencionar el Tratado de Libre Comercio entre Centroamérica, Estados Unidos de América y República Dominicana y el Convenio Marco para el Establecimiento de una Unión Aduanera con El Salvador.

2.2.2.3 Reglamentos y Otras Disposiciones

Los reglamentos, son emitidos por el Organismo Ejecutivo y no pueden crear tributos, debido a que su función es únicamente desarrollar las leyes respectivas y en consecuencia, sus normas deben estar ajustadas a la ley, no pueden modificarlas, suprimirlas o tergiversarlas, en virtud del principio de legalidad y de subordinación jerárquica. Se concretan a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establece los procedimientos que faciliten su recaudación. En el caso de otras disposiciones, éstas se dictan para ser aplicadas en la resolución de situaciones concretas y para resolver un caso determinado o disposiciones del organismo ejecutivo, comprenden la sentencia judicial y la resolución administrativa. Entre los reglamentos se pueden mencionar, el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el Reglamento del Impuesto al Valor Agregado y otras disposiciones, el Acuerdo Gubernativo No. 46-2011 relacionado con Exoneración Parcial de Multas y Recargos.

Derivado de ello surge la obligación tributaria y al respecto, el Código Tributario manifiesta que éste “constituye un vínculo jurídico de carácter personal entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella”.³⁶ La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

Dicho Código manifiesta que el sujeto activo, es el Estado o ente público acreedor del tributo, siendo la ley la que confiere al Estado la soberanía tributaria, cuya

³⁶ Artículo No. 14

manifestación es el poder tributario e indica que sujeto pasivo del tributo “es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”.³⁷ También indica, que “son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.³⁸

Para facilitar su descripción, se puede indicar que los impuestos en Guatemala, se dividen en dos grandes partes, siendo estos, directos o indirectos, y, ordinarios o extraordinarios. Como se describió anteriormente, los impuestos directos, son los que inciden sobre cualquier manifestación inmediata de riqueza, recaen directamente sobre las personas, propiedades o patrimonio. Entre ellos se pueden mencionar, el Impuesto sobre la Renta, Impuesto de Solidaridad, Impuesto Único sobre Inmuebles y el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones. Los impuestos indirectos, gravan la riqueza, no por su existencia en sí, sino por una manifestación de dicha riqueza, de manera inmediata. Entre ellos se pueden mencionar, el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, y el Impuesto Específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada.

En relación a los impuestos ordinarios, éstos son los impuestos cuya imposición y recaudación es regular y fija, destinados a cubrir los gastos públicos normales. Entre ellos, el Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo. Los impuestos extraordinarios, son los impuestos cuya imposición y recaudación no es regular y fija, destinados a cubrir una determinada necesidad. En su momento fueron impuestos extraordinarios, el Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, el Impuesto

³⁷ Artículo No. 18

³⁸ Artículo No. 21

Extraordinario de Apoyo a los Acuerdos de Paz, siendo sustituidos actualmente, por el Impuesto de Solidaridad.

2.2.3 Administración Tributaria

El Estado es el obligado a proporcionar una serie de servicios públicos, para la satisfacción de las necesidades generales, entre ellos la administración de justicia, educación, salud pública y seguridad. Para satisfacer las necesidades públicas, es necesario realizar erogaciones que suponen ingresos previos, y es ahí, cuando se crean los tributos para el cumplimiento de sus objetivos. Según el Código Tributario, “Son funciones de la administración tributaria: Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos”.³⁹

Al considerar oportuno reformar estructuralmente la Administración Tributaria, para recaudar con efectividad los ingresos que el Estado requiere y cumplir con sus obligaciones constitucionales y los Acuerdos de Paz suscritos, se crea la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, según Decreto Número 1-98, aprobado por el Congreso de la República de Guatemala.⁴⁰

La Superintendencia de Administración Tributaria, es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La Institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios. De acuerdo con la memoria de labores del año 2000, la Superintendencia de Administración Tributaria, clasifica a los contribuyentes en tres segmentos:

³⁹ Artículo No. 19

⁴⁰ Entró en vigencia el 21 de febrero de 1998. La -SAT-, sustituyó a la Dirección General de Rentas Internas -DGRI-.

i). Contribuyentes especiales; ii). Contribuyentes medianos; y, iii). Contribuyentes pequeños. Se menciona que la clasificación de grandes contribuyentes son con ingresos de más de Q.10,000,000.00 al año. Y clasifica a los contribuyentes por actividad en: i). La industria, dirigida a la producción o transformación de bienes o prestación de servicios; ii). La intermediación en la circulación de bienes o prestación de servicios; iii). La banca, seguros y fianzas; iv). Los auxiliares de los anteriores; y, v). Las actividades profesionales liberales.

2.2.3.1 Objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-

Su objeto es ejercer con carácter exclusivo, las funciones de administración tributaria contenidas en la legislación de la materia, la recaudación, fiscalización y control, de los tributos internos y lo relacionado al comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que compete administrar y recaudar a las Municipalidades.

2.2.3.2 Principales Funciones Institucionales de la -SAT-

Entre las principales funciones institucionales de la -SAT-, se encuentran: i). Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de los tributos internos y los que gravan el comercio exterior, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades; ii). Administrar el sistema aduanero de la República, conforme a la ley; iii). Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo; iv). Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y demás leyes; v). Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; vi). Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria; y, vii). Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.

2.2.3.3 Organización y Funciones de la -SAT-

De acuerdo con el Reglamento Interno de la -SAT-, Acuerdo Gubernativo No. 2-98,⁴¹ ésta estará organizada de la siguiente forma: i). El Directorio, que cuenta con los servicios de Auditoría Externa y Asesoría Técnica; ii). La Superintendencia, de la que dependen las Direcciones de Auditoría Interna y de Asuntos Jurídicos, y las Gerencias de Apoyo: Recursos Humanos, Informática, Administrativa Financiera, y Planificación y Desarrollo Institucional; iii). Intendencias de Aduanas, de Recaudación y Gestión y de Fiscalización; y, iv). Coordinadores Regionales: Central, Sur, Occidente y Nororiente, de las cuales dependen jerárquicamente las Oficinas Tributarias Departamentales y las Aduanas.

El Directorio

Es el órgano de dirección superior de la -SAT- y le corresponde establecer las políticas de gestión administrativa y velar por su buen funcionamiento. Emite opinión sobre toda iniciativa de ley que presente el Organismo Ejecutivo en materia tributaria o que pudiere afectar la recaudación tributaria; y aprueba o dicta las disposiciones internas, que faciliten y garanticen el cumplimiento de los objetivos de la Institución, de las leyes tributarias y aduaneras, y de sus reglamentos. Se integra con seis directores, en forma ex-oficio, el Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside, su suplente el Viceministro de Finanzas que él designe; El Superintendente de Administración Tributaria, quien participará con voz pero sin voto, y quien actúa como Secretario, su suplente será el intendente que él designe; y cuatro titulares y sus suplentes nombrados por el Presidente de la República de una lista de doce personas, propuesta por la Comisión de Postulación que establece la Ley.

⁴¹ Artículo No. 2

También se encuentra la Unidad Técnica del Directorio, cuya función es preparar las opiniones, dictámenes, propuestas y proyectos de acuerdos y resoluciones que le sean encargados por el Directorio o por cualquiera de sus miembros, así como asistir al Directorio en los requerimientos concretos que se le formulen.

Superintendente de Administración Tributaria

El Superintendente es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico. Le corresponde entre otras funciones, la administración y dirección general de la -SAT-, sin perjuicio de la competencia y las atribuciones que corresponden al Directorio. El Superintendente celebrará los contratos, convenios y, en general, los actos jurídicos directamente vinculados con el desarrollo de las atribuciones de la Institución o relacionados con la administración de los recursos humanos, bienes muebles e inmuebles, materiales y financieros que le sean asignados.

Intendencias de la -SAT-

Para el cumplimiento de sus funciones, la -SAT- cuenta con tres intendencias:

- i). Intendencia de Aduanas, encargada de planificar y coordinar el control e intervención fiscal, del tráfico exterior de mercancías y del que se realiza en el territorio de la República, sometidas a los distintos regímenes aduaneros; cuenta con los departamentos de Regímenes Aduaneros, Técnico, y de Operaciones;
- ii). Intendencia de Recaudación y Gestión, dirige las actividades relacionadas con la gestión, recaudo, cobro y devolución de los tributos, incluyendo los que gravan el tráfico exterior de las mercancías, sanciones y demás obligaciones accesorias del tributo que sean de su competencia; dirige, planifica, coordina y evalúa las actividades relacionadas con el servicio de atención y orientación a los contribuyentes; está integrada por los departamentos de Control a Entidades Recaudadoras y Registro de Ingresos, de Cobranza, de Gestión, Atención y Orientación, y de Contribuyentes Especiales;
- y, iii). Intendencia de Fiscalización, que planifica y programa, a nivel nacional, la fiscalización de los tributos y obligaciones accesorias, incluyendo los que gravan el

tráfico exterior de las mercancías, de conformidad con el Código Tributario, vela por el cumplimiento de los procedimientos y técnicas de fiscalización definidos; cuenta con los departamentos de Programación de la Fiscalización; y de Evaluación y Control.

Gerencias de Apoyo

Son las unidades responsables de prestar los servicios de apoyo a la -SAT- y dependen jerárquicamente del Superintendente. Éstas no tienen jerarquía sobre las otras dependencias, sólo mediante resoluciones e instrucciones escritas del Superintendente. Son gerencias de apoyo la de Recursos Humanos, Informática, Administrativa Financiera y Planificación y Desarrollo Institucional.

Coordinaciones Regionales

Dependen jerárquicamente del Superintendente y funcionalmente de las Intendencias. Cada Coordinación Regional tiene una sede y tiene competencia territorial en materia tributaria sobre las oficinas tributarias departamentales y las aduanas de su jurisdicción. Se establecen cuatro Coordinaciones Regionales, la Central, Sur, Occidente y Nororiente.

También se encuentran las Oficinas Tributarias Departamentales, que tienen a su cargo administrar el sistema de tributación de su departamento. Cada Oficina Tributaria Departamental, depende jerárquicamente de la Coordinación Regional que corresponda a cada uno de los departamentos de la República de Guatemala y están a cargo de un administrador.

2.3 IMPUESTOS EXTRAORDINARIOS EN GUATEMALA

Como se ha descrito anteriormente, los impuestos extraordinarios directos, son de carácter excepcional y transitorio, que atienden una necesidad planteada por la administración pública. Guatemala durante las últimas dos décadas, ha enfrentado serias dificultades para definir e implementar políticas integrales, que permitan elevar el crecimiento económico y principalmente sus ingresos. Desde la firma de los Acuerdos de Paz, se han intentado realizar reformas fiscales, pero ninguna ha logrado avances importantes, que logren asegurar esencialmente dos objetivos que plantea la competitividad sistémica para la política fiscal, siendo estos, que genere los suficientes ingresos para que el gobierno pueda desempeñar sus funciones y, a la vez, que mantenga la competitividad del país, sin interrumpir el proceso generador de riqueza de los guatemaltecos.

Bajo esta perspectiva, se describen los aspectos más relevantes de los impuestos extraordinarios directos, los cuales han sido aprobados oportunamente por el Congreso de la República de Guatemala, durante el período comprendido de 1991 al 2011.

2.3.1 IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y DE EMISIÓN DE BONOS DEL TESORO EMERGENCIA 1991 -IEBE-

Este Impuesto surge al considerar que la situación de las finanzas públicas es deficiente a tal grado que el Gobierno de la República se encuentra imposibilitado no solo de cumplir con las obligaciones inherentes al Estado, en el campo de la educación y salud, sino también de emprender programas y acciones que exijan inversiones importantes. Y también al considerar que tales deficiencias, han imposibilitado dar el servicio necesario a la deuda pública, lo que hace indispensable recurrir a un medio extraordinario que permita la regularización de las finanzas públicas.

Con vigencia de quince días después de su publicación en el diario oficial,⁴² se aprueba la Ley de Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia 1991, contenida en el Decreto Número 58-91, del Congreso de la República de Guatemala.

2.3.1.1 Materia del Impuesto

La Ley se emite para los siguientes propósitos: i). Se establece un impuesto extraordinario a ser pagado por una sola vez, en la forma, por la cuantía y en el tiempo descrito en la Ley; y, ii). Autorizar al Organismo Ejecutivo para que emita, negocie, coloque, amortice y pague títulos valores representativos de empréstitos al fisco denominados “Bonos del Tesoro de Emergencia Económica 1991”. Entre ambos conceptos se espera recaudar, por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, hasta Setecientos Millones de Quetzales (Q.700,000,000.00).

2.3.1.2 Destino de los Recursos

El dinero que se perciba en virtud del Impuesto y de la emisión y colocación de los bonos, ambos creados por la Ley, se utilizará y aplicará por el fisco, exclusivamente en los siguientes ramos: i). Educación y Salud, hasta por doscientos ochenta millones de quetzales (Q.280,000,000.00) o el monto que resulte del cuarenta por ciento (40%) del total de lo recaudado como inversión mínima; ii). Infraestructura Física, hasta ciento cuarenta millones de quetzales (Q.140,000,000.00) o el monto que resulte del veinte por ciento (20%) del total de lo recaudado como inversión mínima; iii). Seguridad Pública Civil, hasta veintiún millones de quetzales (Q.21,000,000.00) o el monto que resulte del tres por ciento (3%) del total de lo recaudado como inversión mínima; y, iv). Deuda Pública Externa, hasta doscientos cincuenta y nueve millones de quetzales (Q.259,000,000.00) o el monto que resulte del treinta y siete por ciento (37%) del total de lo recaudado como inversión mínima.

⁴² Publicado en el Diario de Centro América, el 12 de julio de 1991.

2.3.1.3 Sujeto Pasivo

Están obligados a pagar el Impuesto: i). Las personas jurídicas que realizan actividades de carácter lucrativo de cualquier naturaleza; ii). Las personas individuales que realizan actividades de carácter lucrativo por cuenta propia; iii). Las personas individuales que prestan servicios en relación de dependencia y quienes ejerzan profesiones liberales en forma independiente; iv). Las personas individuales y jurídicas que obtengan ingresos de cualquier fuente guatemalteca; y, v). Los entes, patrimonios, bienes o conjuntos de bienes, aunque carezcan de personalidad jurídica, tales como fideicomisos, contratos en participación y otros que indica la Ley. Además la Ley además, indica quienes tendrán responsabilidad solidaria con los entes mencionados precedentemente.

2.3.1.4 Determinación del Impuesto

De acuerdo con la Ley, el monto del impuesto a pagar se determina conforme lo siguiente: i). Para las personas jurídicas y para las individuales propietarias de empresas que realicen actividades lucrativas y que están obligadas por ley a llevar contabilidad completa, y otros obligados según la ley, el equivalente al uno por ciento (1%) del total de los ingresos brutos devengados o el equivalente al uno por ciento (1%) del activo neto total,⁴³ la cifra que sea la mayor de ambas. Para las personas jurídicas cuya fiscalización esté a cargo de la Superintendencia de Bancos, se aplicará sobre los ingresos brutos devengados y efectivamente percibidos en el período anual indicado en la ley, o bien sobre el activo neto total en el mismo período, el que sea mayor de ambas cifras; y, ii). Para las personas individuales no incluidas en el inciso anterior y para las que trabajen en relación de dependencia, el equivalente al uno por

⁴³ El activo neto será el monto total del activo, según el balance general cuando proceda al cierre del período anual terminado en cualquier fecha del año (1990), menos las depreciaciones acumuladas. Para las actividades en fecha posterior al 01 de enero de 1990, el activo total estará constituido por el monto total del activo consignado en el balance de apertura y sin considerar las depreciaciones.

ciento (1%) sobre la totalidad de los ingresos brutos anuales⁴⁴ percibidos en el periodo correspondiente al año 1990. Dichas personas quedan obligadas al pago del Impuesto, cuando el total de sus ingresos excede la suma de treinta y seis mil quetzales (Q.36,000.00) en tal período. Para los sujetos que hayan iniciado actividades después del 01 de enero de 1990, la obligación de pago del Impuesto se determinará sobre la base de los ingresos brutos obtenidos entre la fecha de iniciación de actividades y el 31 de diciembre de 1990, o el monto de su activo neto total, según el balance de apertura, cuando corresponda.

2.3.1.5 Forma y Plazo para Pagar el Impuesto

El Impuesto deberá ser pagado por los obligados dentro de los doce meses a contar de la fecha de su vigencia.⁴⁵ En el caso que el sujeto opte por pagar en doce mensualidades, éstas deberán ser iguales y consecutivas, sin recargo de intereses y la primera de ellas deberá cancelarse al vencimiento del primer mes de vigencia de la ley y las once restantes por mes vencido a contar del vencimiento de la primera cuota. En el caso de las personas individuales cuyos ingresos brutos se obtengan exclusivamente en relación de dependencia, el empleador les deberá retener de sus remuneraciones la cantidad suficiente para el cumplimiento de su obligación.

La persona obligada al cumplimiento de la Ley, con inclusión de las personas individuales a quienes se les efectúe retenciones, dentro del primer mes de vigencia de la Ley, deberán presentar una declaración jurada especial. En dicha declaración se determinará el monto de los ingresos brutos, o del activo neto total, según corresponda.

⁴⁴ Se debe entender por el total de ingresos de fuente guatemalteca, habituales o no, incluyendo ganancias, rentas, utilidades, beneficios, arrendamientos, intereses que no provengan de cuenta bancaria de ahorros y de bonos públicos o privados, honorarios y prestaciones, sin excluir las ganancias de capital obtenidas durante el período anual terminado en cualquier fecha del año (1990). No se incluyen los dividendos o participaciones percibidos de personas jurídicas.

⁴⁵ Ver Anexos III y IV

2.3.1.6 Opción para el Pago del Impuesto mediante la Inversión en Bonos

En el caso que el sujeto obligado al pago del impuesto creado, desee invertir en Bonos del Tesoro Emergencia Económica 1991, un monto mínimo equivalente al doble de la cuantía de su obligación determinada conforme a la Ley, quedará exento de la obligación de pagar el impuesto al comprar tales bonos en la cuantía indicada.

Las condiciones para la inversión en bonos, son las mismas aplicables al pago del Impuesto Extraordinario. Sin embargo, si el pago de la totalidad de los bonos se efectúa dentro del primer mes de vigencia de la Ley, se aplicará un quince por ciento (15%) de descuento en la suma a pagar y sin que ello afecte el valor nominal de los bonos. Para el pago de los bonos se establece un plazo máximo de seis meses, debiendo hacerlo en seis mensualidades iguales y consecutivas, sin recargo de intereses.

De acuerdo con la Ley, los bonos serán denominados de Emergencia Económica 1991 y tendrán las siguientes características: i). Plazo: La vigencia de los bonos para llegar a su madurez y fecha de pago y de redención es de siete años, a partir de la fecha de su emisión; ii). Tasa y forma de pago de los intereses: Los bonos devengarán intereses a la tasa del ocho por ciento (8%) anual durante los dos primeros años de su vigencia, contados desde la fecha de su emisión. A partir del tercer año de su vigencia, la tasa de interés será igual a la del promedio ponderado de las tasas de intereses pasivos pagados por los bancos privados sobre todas las cuentas de ahorro y será determinada por el Ministerio de Finanzas Públicas sobre la base de la información que le suministrará la Superintendencia de Bancos. Los intereses serán pagados, trimestralmente por el Banco de Guatemala o por los bancos privados habilitados para esa función, a la entrega del respectivo cupón vencido; iii). Emisión: Los bonos serán colocados en el mercado interno a las personas que los paguen, a su valor nominal, salvo lo especificado en la Ley. También podrán ser colocados por el fisco en el mercado de valores. Serán fechados al día de su emisión; iv). Títulos: Se emitirán a la orden de la persona que los pague, en forma nominativa o al portador, a elección de la

misma persona. Bajo la responsabilidad de la -DGRI- la entrega se hará sin necesidad de requerimiento; v). Amortización: Los bonos serán amortizados y pagados, a partir del tercer año de su vigencia, en cinco cuotas anuales y consecutivas, computadas a partir de la fecha de su emisión y en la fecha de determinación del trimestre natural más cercana seguida al aniversario de dicha fecha de emisión. Sin embargo, el Estado podrá amortizar y pagar total o parcialmente los bonos que se encuentren en circulación, en cualquier tiempo antes de la fecha de su vencimiento; vi). Exención de impuestos: La enajenación, transferencia, amortización o negociación de los bonos y de sus intereses están libres de todo impuesto, tributo, carga o gravamen vigentes o que se crearen en el futuro; vii). Cupones: Los títulos de los bonos llevarán adheridos y así se entregarán, cupones que servirán para cobrar y percibir las amortizaciones y los intereses. Estos últimos serán siempre al portador; y, viii). Aplicación para el pago de tributos: Después del tercer año de su vigencia, los bonos, los cupones de bonos vencidos y el pago de intereses vencidos podrán aplicarse al pago y cancelación de cualquier tributo o impuesto cuya recaudación esté a cargo de la -DGRI-. Para este efecto, el obligado al pago del impuesto o tributo, entregará a la dependencia receptora el cupón de amortización vencidos y se procederá por la oficina receptora a practicar inmediatamente la liquidación correspondiente como si tales valores fuesen en efectivo. Los cupones emitidos nominativamente deberán ser endosados a favor del fisco por su titular. Los bonos podrán ser utilizados como garantía ante el Estado o ante particulares.

2.3.2 IMPUESTO DE SOLIDARIDAD EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL Y DE EMISIÓN DE BONOS DEL TESORO DE EMERGENCIA ECONÓMICA 1996 -ISETBE-

Este Impuesto surge al considerar que la Junta Monetaria determinó que los desequilibrios fiscales de inicios de la década del ochenta, al no corregirse en su origen y recibir el subsidio del Banco de Guatemala, así como el sostenimiento artificial del valor externo de la moneda, durante esa misma década, llevó al surgimiento de las pérdidas operacionales de dicho Banco y aceleró el proceso inflacionario. Y también al

considerar que las pérdidas operacionales del Banco de Guatemala, sólo pueden afrontarse sanamente con el apoyo fiscal, y además, que la oportunidad, el monto y la clase de impuestos a imponer por el poder estatal es circunstancial, apreciando que de acuerdo al momento, al lugar y a las finalidades económico sociales que se pretenden con cada tributo, el cálculo se haga sobre el ingreso bruto, sin deducir previamente los gastos.⁴⁶

Con vigencia a partir del uno de junio de mil novecientos noventa y seis, se aprueba la Ley del Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia Económica 1996, contenida en el Decreto Número 31-96, del Congreso de la República de Guatemala. El Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal, deberá pagarse durante los años 1996 y 1997. Se autoriza al Organismo Ejecutivo para que emita, negocie y amortice títulos valores representativos de empréstitos al fisco, denominados “Bonos del Tesoro de Emergencia Económica 1996”, hasta por un monto de un mil trescientos millones de quetzales (Q.1,300,000,000.00).

2.3.2.1 Destino de los Recursos

La Ley indica que los ingresos percibidos del Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal, y de la negociación de los Bonos del Tesoro de Emergencia Económica 1996, se destinarán así: i). El cincuenta por ciento (50%) para financiar parte del pago de la deuda pública interna acumulada hasta el 31 de diciembre de 1995, y se depositará en la cuenta “Gobierno de la República-Fondo Común”; y, ii). El otro cincuenta por ciento (50%) se destinará exclusivamente para apoyo de la política monetaria aprobada por la Junta Monetaria, depositándolo en el Bando de Guatemala, a plazos no menores de tres años, que se documentará con Certificados de Depósito, no negociables, con tasa cero de interés, a favor del Ministerio de Finanzas Públicas, que podrán amortizarse anticipadamente con activos del Banco de Guatemala, incluyendo la deuda pública interna en la cartera del Banco de Guatemala y activos diferidos de la misma.

⁴⁶ Es de mencionar que en años anteriores, se pagaba la Cuota Anual de Sociedades, que era del uno por ciento (1%) sobre el activo neto del año anterior. El último pago se realizó en enero 1995 (Año 1994).

2.3.2.2 Hecho Generador y Sujeto Pasivo

El hecho generador del Impuesto, consiste en la realización de actividades, por personas individuales o jurídicas, a título oneroso, durante la vigencia de la Ley. Están obligados a pagar el Impuesto, durante los años de 1996 y 1997, las personas individuales o jurídicas que obtienen ingresos de fuente guatemalteca. Son sujetos pasivos entre otros: i). Las personas jurídicas que realizan actividades a título onerosos de cualquier naturaleza y las que realizan actividades profesionales; ii). Las personas individuales que realizan actividades a título oneroso por cuenta propia, las que prestan servicios en relación de dependencia y las que ejercen profesiones liberales en forma independiente; iii). Las personas individuales y las jurídicas que obtienen ingresos de cualquier naturaleza; iv). Los entes, patrimonios, bienes o conjunto de bienes, aunque carezcan de personalidad jurídica, tales como fideicomisos, contratos de participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hechos, entre otros. También están obligadas al pago las sucursales, agencias o establecimientos permanentes de empresas o personas extranjeras que operan en el país y demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y otras que indica la Ley; y, v). Las personas jurídicas que se hayan constituido o que se constituyen en cualquier fecha de los años 1995 y 1996, como consecuencia de la fusión o transformación de sociedades, conforme lo establecen los artículos 256 y 262 del Código de Comercio, del Decreto No. 2-70, del Congreso de la República de Guatemala.

Para efectos de ésta Ley, se consideran ingresos de fuente guatemalteca, todos los que provengan del capital de trabajo, de la explotación de bienes y derechos de cualquier naturaleza y de la prestación de servicios o de la combinación de estos factores de la producción, invertidos o utilizados en el país.

2.3.2.3 Determinación del Impuesto a Pagar

El Impuesto lo determinarán los sujetos pasivos de la manera siguiente: i). Para el año 1996, aplicando el uno por ciento (1%) sobre el total de los ingresos brutos que declararon o debieron declarar, en el período de liquidación definitiva anual del Impuesto sobre la Renta -ISR-. En el caso que dichos ingresos brutos hayan excedido al monto del activo neto total del obligado, éste podrá optar por determinar el Impuesto aplicando el dos por ciento (2%) sobre el monto del activo neto total, según el balance general del cierre del período de liquidación definitiva anual del -ISR-. Para el año 1996, el Impuesto de Solidaridad constituirá pago definitivo y será gasto deducible en el régimen del -ISR-; y, ii). Para el año 1997, aplicarán el uno y medio por ciento (1.5%) sobre el total de los ingresos brutos que declaren o deban declarar en el período de liquidación definitiva anual del -ISR-. En el caso que los ingresos brutos que declaren o deban declarar, excedan el monto del activo neto total del obligado, éste podrá optar por determinar el impuesto aplicando el tres por ciento (3%) sobre el monto del activo neto total, según el balance general del cierre del período de liquidación definitiva anual del -ISR-. El Impuesto de Solidaridad correspondiente a 1997, será acreditable al pago del -ISR-, tanto trimestral como al que se determine en la liquidación definitiva anual.

2.3.2.4 Forma y Plazo para Pagar el Impuesto

El Impuesto deberá ser pagado por las personas obligadas, en la forma⁴⁷ y los plazos siguientes: i). El impuesto correspondiente al año 1996, en su totalidad, durante el primer mes de vigencia de la Ley, o hasta en seis mensualidades iguales y consecutivas; en ambos casos, sin recargo de intereses; y, ii). El impuesto correspondiente al año 1997, en su totalidad, durante el mes de enero de dicho año o hasta en seis mensualidades iguales y consecutivas; en ambos casos, sin recargo de intereses. Las personas obligadas al Impuesto, deberán presentar una declaración jurada especial en cada uno de los años por los que están obligados a pagar.

⁴⁷ Ver Anexo V

2.3.2.5 Características de los Bonos del Tesoro de Emergencia Económica 1996

Según la Ley los Bonos tendrían entre otras, las características siguientes:

- i). Denominación: Bonos del Tesoro de Emergencia Económica 1996;
- ii). Plazo de vigencia: Diez (10) años, contados a partir de la vigencia de la Ley;
- iii). Período de gracia: Tres (3) años, contados a partir de la vigencia de la Ley, para amortizaciones de capital;
- iv). Tasa y forma de pago de los intereses: Los Bonos devengarán un interés anual equivalente a la tasa promedio ponderada anual, de las tasas de interés pasivas pagadas por los bancos del sistema sobre sus obligaciones depositarias y financieras (bonos hipotecarios y prendarios), dicha tasa promedio será establecida por la Superintendencia de Bancos y proporcionada por el Banco de Guatemala;
- v). Emisión: Los Bonos serán emitidos por el Ministerio de Finanzas Públicas, a través del Agente Financiero, en una o varias series, hasta por la cantidad total de un mil trescientos millones de quetzales (Q.1,300,000,000.00), en valores nominales desde cincuenta quetzales (Q.50.00) hasta un millón de quetzales (Q.1,000,000.00) en múltiplos de cincuenta quetzales (Q.50.00). Los Bonos podrán manejarse mediante títulos o mediante anotaciones en cuenta. Éstos podrán ser negociados en el mercado interno y en el exterior en divisas por su valor equivalente en quetzales;
- vi). Clase de títulos: Los Bonos se emitirán a la orden o al portador, a elección del inversor. La entrega se hará sin necesidad de requerimiento alguno, en el Banco de Guatemala;
- vii). Amortización: Los Bonos principiarán a ser amortizados y pagados, sin requerimiento alguno, al concluir el cuarto año computado a partir de la fecha de vigencia de la Ley, en siete cuotas anuales y consecutivas;
- viii). Cupones: Los Bonos serán emitidos con cupones para el cobro del capital amortizado y de intereses. Los cupones de intereses siempre serán al portador;
- ix). Reposición de títulos: En el caso de extravío, robo o destrucción de los valores definidos, cuando se reciba orden de juez competente, el emisor por medio del Agente Financiero repondrá el o los documentos.

2.3.3 IMPUESTO A LAS EMPRESAS MERCANTILES Y AGROPECUARIAS -IEMA-

Este Impuesto surge al considerar fortalecer la recaudación tributaria, posibilitar una mayor inversión social y dar cumplimiento a los compromisos asumidos en los Acuerdos de Paz. Y también al considerar la experiencia obtenida en la aplicación de leyes tributarias recientes, al ser necesario establecer mecanismos que aseguren el pago de un impuesto mínimo por parte de las personas individuales o jurídicas domiciliadas en el país que desarrollan actividades mercantiles o agropecuarias, pero que no pagan Impuesto sobre la Renta o declaran reiteradamente, pérdidas fiscales en el régimen de este impuesto.

Con vigencia a partir del uno de enero de mil novecientos noventa y nueve,⁴⁸ se aprueba la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, contenida en el Decreto Número 99-98, del Congreso de la República de Guatemala. Éste Decreto Número 99-98, derogaba el Decreto Número 116-97⁴⁹ y éste, reformaba el Decreto Número 32-95,⁵⁰ ambos del mismo impuesto.

⁴⁸ Según reforma realizada por el artículo No. 23 del Decreto No. 80-2000 del Congreso de la República. Inicialmente éste tendría una vigencia de cinco años, iniciados a partir del 01 de enero de 1999.

⁴⁹ El Decreto indica en su parte inicial, que se ha comprobado -respecto al impuesto- que su rendimiento es notoriamente inferior a lo previsto en las estimaciones y estudios de su creación, por lo que es necesario actualizarlo mediante reforma de la base y tarifa, estableciendo un tipo impositivo del 2.5% cuando se tome como base el valor total de activos -la cuarta parte del monto que resulte de restar al total de activos, las depreciaciones y amortizaciones acumuladas, así como el total de créditos fiscales pendientes de reintegro por parte del fisco, tomando como referencia el balance general indicado en la Ley-; o del 1.25% cuando se opte por tomar la base de los ingresos brutos -la cuarta parte- del período de liquidación definitiva anual del -ISR-. Entró en vigencia el 01 de enero de 1998 y concluiría -remite- a lo dispuesto en el artículo No. 15 del Decreto No. 32-95, que indicaba era de cuatro años.

⁵⁰ Éste Decreto fue aprobado de urgencia nacional, con vigencia de cuatro años, que inician a partir de los ocho días de su publicación en el diario oficial -03 de mayo de 1995-. Se establece el impuesto sobre las personas propietarias de las empresas mercantiles y agropecuarias, determinando un tipo impositivo de 1.5% sobre la cuarta parte del monto que resulte de restar al total de los activos, el total de créditos fiscales pendientes de reintegro por parte del fisco, el total de pasivos y las utilidades retenidas, conforme el balance general indicado en la Ley.

2.3.3.1 Materia del Impuesto

Se establece un impuesto a cargo de las personas individuales o jurídicas, propietarias de empresas mercantiles o agropecuarias, domiciliadas o situadas en el territorio nacional.

2.3.3.2 Hecho Generador y Sujeto Pasivo

Del hecho generador, el Impuesto recae sobre la propiedad de las empresas, sean éstas mercantiles o agropecuarias.

Del sujeto pasivo, están obligadas al pago del impuesto, las personas individuales o jurídicas, propietarias de empresas mercantiles o agropecuarias, domiciliadas o situadas en el territorio nacional. Las personas individuales o jurídicas propietarias de empresas mercantiles y agropecuarias que operan dentro de los regímenes que establecen los Decretos Números 22-73, 29-89 y 65-89⁵¹ del Congreso de la República, están obligadas al pago del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias que establece la Ley.⁵²

2.3.3.3 Definiciones

Según la Ley debe entenderse por: i). Activo neto total: El monto que resulte de restar al activo total, las depreciaciones y amortizaciones acumuladas y la reserva para cuentas incobrables que haya sido constituida dentro de los límites establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta -ISR-, así como el total de los créditos fiscales pendientes de reintegro, según el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del -ISR- del sujeto pasivo que se encuentre en vigencia

⁵¹ En su orden, Ley Orgánica de la Zona de Industria y Comercio Santo Tomas de Castilla, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila y Ley de Zonas Francas.

⁵² Estos últimos fueron incorporados, por la reforma que realizó el artículo No. 1, del Decreto No. 36-2001 del Congreso de la República.

durante el trimestre que se determina y paga; ii). Total de créditos fiscales pendientes de reintegro: El monto total de los créditos fiscales que conforme a las leyes tributarias, el fisco tenga la obligación de devolver al sujeto pasivo y que consten en el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del -ISR- del sujeto pasivo que se encuentre en vigencia durante el trimestre que se determina y paga; y, iii). Ingresos brutos: El conjunto total de ingresos de toda naturaleza, tanto gravados como exentos, habituales o no, incluyendo las ganancias de capital, obtenidos por el sujeto pasivo durante el período de liquidación definitiva anual del -ISR- inmediato anterior al que se encuentre en vigencia durante el trimestre que se determina y paga.

2.3.3.4 Base Imponible y Tipo Impositivo

En función de que el período de imposición se computa por trimestres calendario, la base imponible de este impuesto la constituye la cuarta parte del monto del activo neto total, que resulte de restar del total de activos, las depreciaciones y amortizaciones acumuladas, la reserva para cuentas incobrables, así como el total de créditos fiscales pendientes de reintegro por parte del fisco. Para el efecto se tomará como referencia el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del -ISR- que se encuentre en vigencia durante el trimestre que se determina y paga.

Las personas obligadas podrán optar por la base imponible determinada conforme el párrafo anterior; o por la base constituida por la cuarta parte de los ingresos brutos, tomando como referencia lo que declararon o debieron declarar en el período de liquidación definitiva anual del -ISR- inmediato anterior al que se encuentre en vigencia durante el trimestre que se determina y paga. En caso que las personas obligadas no hayan declarado ingresos en el período de liquidación definitiva anual a que se refiere el párrafo inmediato anterior, deberán determinar y pagar el impuesto que establece la Ley, sobre la base del activo neto total.

El tipo impositivo será del tres punto cinco por ciento (3.5%) cuando se tome como base el valor del activo neto total, según lo establece la Ley, o del dos punto veinticinco

por ciento (2.25%),⁵³ cuando se opte por tomar como base el valor de los ingresos brutos del período de liquidación definitiva anual del Impuesto sobre la Renta inmediato anterior, conforme lo indica la Ley.

2.3.3.5 Determinación y Pago del Impuesto

El Impuesto se determina multiplicando el tipo impositivo por la base imponible, según corresponda. Al Impuesto determinado se le resta el Impuesto Único sobre Inmuebles efectivamente pagado durante el trimestre, cuando se tome la opción de determinar el impuesto que establece la Ley, sobre la base del activo neto total, según lo indicado en la misma. En los casos de períodos menores de un trimestre, el impuesto se determina en proporción al número de días que del trimestre hayan transcurrido, los que se computarán desde la fecha de inicio de actividades hasta el último día del trimestre correspondiente.

El Impuesto deberá pagarse dentro del mes calendario inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario, utilizando los formularios de declaración que para el efecto proporcione la Superintendencia de Administración Tributaria,⁵⁴ que a la vez constituirán recibo de pago. El pago podrá hacerlo el contribuyente en las cajas fiscales, en cualquier agencia o sucursal de los bancos del sistema o en otra entidad habilitada para el efecto.

2.3.3.6 Acreditamiento del Impuesto

Para los efectos de acreditamiento, el -ISR- y el Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA- podrán acreditarse entre sí. Para el efecto, los contribuyentes podrán optar por uno de los regímenes siguientes: i). El monto del -IEMA- pagado

⁵³ Estos valores fueron determinados, por la reforma que realizó el artículo No. 2 del Decreto No. 36-2001 del Congreso de la República. Anteriormente aplicaba el 2.5% cuando se tomaba como base el valor del activo neto total, y el 1.25% cuando se optaba por tomar como base el valor de los ingresos brutos.

⁵⁴ Ver Anexo VI

durante los cuatro trimestres del año calendario, podrá ser acreditado al pago del -ISR- que corresponda al año calendario inmediato siguiente, tanto al que deba pagarse en forma mensual o trimestral, como al que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda. Los contribuyentes que opten por este régimen, podrán seguir acreditando el -IEMA- pagado conforme a las disposiciones de los Decretos Números 32-95 y 116-97 del Congreso de la República, al -ISR- de los años calendarios siguientes, hasta agotarlo; y, ii). El monto del -ISR- pagado, ya sea el que corresponda a los pagos mensuales o trimestrales, como el que resulte según la liquidación definitiva anual, podrá ser acreditado a los pagos trimestrales del -IEMA- del mismo año calendario. Los contribuyentes que opten por este régimen no podrán acreditar al -ISR- el -IEMA-, pagado durante los años calendario anteriores a aquel en el que hayan optado por este régimen; y podrán considerar el -IEMA- como un gasto deducible conforme el régimen del -ISR-.

2.3.4 IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ -IETAAP-

Este Impuesto surge al considerar las medidas necesarias para un reordenamiento tributario, con el objeto de enfrentar la situación económica del país, decisiones que a corto plazo, provean al Estado de recursos financieros para posibilitar una mayor inversión social y dar cumplimiento a los compromisos asumidos en los Acuerdos de Paz; y lograr así el cumplimiento del fin supremo para el cual está organizado, siendo éste el bien común, garantizando así, a los habitantes de la República su desarrollo integral y al considerar como objetivo primordial, el fortalecimiento de la recaudación tributaria.

Con vigencia a partir del uno de julio del año dos mil cuatro al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, se aprueba la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz y sus Reformas, contenida en el Decreto Número 19-04 del Congreso de la República,⁵⁵ que deroga el Decreto Número 99-98 y sus

⁵⁵ Éste Decreto, derogó el Decreto No. 99-98 del Congreso de la República.

Reformas del Congreso de la República. Posteriormente éste Impuesto “Se prorroga la vigencia establecida en el artículo 16, hasta el treinta y uno de diciembre del año dos mil ocho”.⁵⁶ La vigencia de esta reforma es a partir del diecinueve de diciembre 2007.

2.3.4.1 Materia del Impuesto

Se establece un Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP-, a cargo de las personas individuales o jurídicas que a través de sus empresas mercantiles o agropecuarias, así como de los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país y otras que cita la Ley, 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.

2.3.4.2 Definiciones

Según la Ley debe entenderse por: i). Activo neto: El monto que resulte de restar al activo total, las depreciaciones y amortizaciones acumuladas y la reserva para cuentas incobrables que haya sido constituida dentro de los límites establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta -ISR-, así como el total de los créditos fiscales pendientes de reintegro, según el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del -ISR- que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga el impuesto; ii). Créditos fiscales pendientes de reintegro: Los montos que conforme a la ley específica de cada impuesto, el fisco tenga la obligación de devolver al sujeto pasivo, y que consten en el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del -ISR- que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga el impuesto; iii). Ingresos brutos: El conjunto total de rentas

⁵⁶ Artículo No. 2, del Decreto No. 69-2007 del Congreso de la República.

de toda naturaleza, habituales o no, incluyendo los ingresos de la venta de activos fijos, obtenidos por el sujeto pasivo durante el período de liquidación definitiva anual del -ISR-, inmediato anterior al que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga este impuesto. Se excluyen los ingresos por resarcimiento de pérdidas patrimoniales o personales provenientes de contratos de seguro, reaseguro y reafianzamiento; las primas cedidas de seguro y de reafianzamiento; correspondientes al período indicado; y, iv). Margen bruto: La sumatoria del total de ingresos por servicios prestados más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas.

2.3.4.3 Hecho Generador y Sujeto Pasivo

Del hecho generador, el impuesto se genera por la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios de acuerdo con lo que indica la Ley.

Del sujeto pasivo, están obligadas al pago del Impuesto, las personas individuales o jurídicas que a través de sus empresas mercantiles o agropecuarias, así como de los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, y otras que indica la Ley, 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.

2.3.4.4 Base Imponible y Tipo Impositivo

La base imponible de este Impuesto la constituye, la que sea mayor entre: i). La cuarta parte del monto del activo neto; o, ii). 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 establecida en este último inciso.

El tipo impositivo será el siguiente: i). Durante los períodos impositivos que correspondan del 01 de julio al 31 de diciembre de 2004, el tipo impositivo será del dos punto cinco por ciento (2.5%); ii). Durante los períodos impositivos que correspondan del 01 de enero de 2005 al 30 de junio de 2006, el tipo impositivo será del uno punto veinticinco por ciento (1.25%); iii). Durante los períodos impositivos que correspondan del 01 de julio de 2006 al 31 de diciembre de 2007, el tipo impositivo será del uno por ciento (1%); y, iv). Durante los períodos impositivos que correspondan del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008, el tipo impositivo será del uno por ciento (1%).⁵⁷

2.3.4.5 Determinación y Pago del Impuesto

El Impuesto se determina multiplicando el tipo impositivo por la base imponible establecida, según lo indica la Ley. Al impuesto determinado en cada trimestre se le restará el Impuesto Único sobre Inmuebles efectivamente pagado durante el mismo trimestre, cuando para determinar el impuesto se aplique la base del activo neto, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley. En los casos de períodos menores a un trimestre, el impuesto se determina en proporción al número de días que del trimestre hayan transcurrido. Respecto al pago, el impuesto deberá pagarse dentro del mes calendario inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario, utilizando los mecanismos que para el efecto la administración tributaria ponga a disposición de los contribuyentes.⁵⁸

2.3.4.6 Acreditamiento del Impuesto

El Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP- y el Impuesto sobre la Renta -ISR-, podrán acreditarse entre sí. Los contribuyentes podrán optar por una de las formas siguientes: i). El monto del impuesto que establece la Ley del -IETAAP-, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los

⁵⁷ Éste último período impositivo, fue agregado por el artículo No. 01 del Decreto No. 69-2007 del Congreso de la República.

⁵⁸ Ver Anexo VII

plazos establecidos en dicha Ley, podrá ser acreditado al pago del -ISR- hasta su agotamiento, durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto al que deba pagarse en forma trimestral, como al que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda; y, ii). Los pagos trimestrales del -ISR- que correspondan a los períodos de julio a septiembre del año dos mil cuatro en adelante, podrán acreditarse al pago del impuesto que se establece en la Ley del -IETAAP- en el mismo año calendario. Los contribuyentes que se acojan a esta forma de acreditamiento podrán cambiarlo únicamente con autorización de la Administración Tributaria. El remanente del impuesto establecido en la Ley del -IETAAP- que no sea acreditado conforme lo regulado, será considerado como un gasto deducible para efectos del -ISR-, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años mencionados anteriormente.

2.3.5 IMPUESTO DE SOLIDARIDAD -IS-

Este Impuesto surge al considerar que la Constitución Política de la República obliga a observar el principio de solidaridad, al establecer que el Estado tiene como fin supremo la realización del bien común. Y también al considerar que es impostergable buscar los mecanismos que mantengan y fortalezcan la recaudación tributaria, que permita al Estado contar con los recursos financieros necesarios para el financiamiento de los programas de inversión social que demanda la población más necesitada, en tanto se promulgue una ley de modernización del Impuesto sobre la Renta.⁵⁹

Con vigencia a partir del uno de enero del año dos mil nueve y declarado de urgencia nacional, se aprueba la Ley del Impuesto de Solidaridad, contenida en el Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República.

⁵⁹ Es de resaltar que la continuidad de este impuesto, está condicionada mientras no exista una ley de modernización del Impuesto sobre la Renta.

2.3.5.1 Materia del Impuesto y Base Imponible

Se establece el Impuesto de Solidaridad, a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

La base imponible de este Impuesto la constituye la que sea mayor entre: i). La cuarta parte del monto del activo neto; o, ii). 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 establecida en este último inciso.

2.3.5.2 Definiciones

Para los efectos del Impuesto de Solidaridad, se entenderá por: i). Activo neto: El monto que resulte de restar al activo total, las depreciaciones y amortizaciones acumuladas y la reserva para cuentas incobrables, que haya sido constituida dentro de los límites del tres por ciento (3%) sobre las operaciones del giro habitual del negocio establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta -ISR-, así como el total de los créditos fiscales pendientes de reintegro registrados en el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del -ISR- que se encuentre en curso durante el bimestre por el que se determina y paga el impuesto; ii). Créditos fiscales pendientes de reintegro: Los montos que conforme a la ley específica de cada impuesto, el fisco tenga la obligación de devolver al sujeto pasivo, declarados líquidos y exigibles por resolución y que estén registrados en el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del -ISR- que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga el impuesto; iii). Ingresos brutos: El conjunto total de rentas

brutas, percibidas o devengadas, de toda naturaleza, habituales o no, incluyendo los ingresos de la venta de activos fijos obtenidos, declarados o que debieron declararse por el sujeto pasivo durante el período de liquidación definitiva anual del -ISR- inmediato anterior al que se encuentre en curso durante el bimestre por el que se determina y paga este impuesto. Se excluyen los ingresos por resarcimiento de pérdidas patrimoniales o personales provenientes de contratos de seguro, reaseguro y reafianzamiento y las primas cedidas de reaseguro y de reafianzamiento correspondientes al período indicado; y, iv). Margen bruto: La sumatoria del total de ingresos brutos por servicios prestados más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas. Los gastos de ventas y administrativos no deben incluirse como parte del costo de ventas.⁶⁰

2.3.5.3 Hecho Generador y Sujeto Pasivo

El hecho generador, lo constituye la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos. Respecto del sujeto pasivo, están obligados al pago de este Impuesto, las personas y entes referidos en la Ley, los cuales se han mencionado anteriormente.

⁶⁰ La determinación del costo de ventas, sin incluir los gastos de ventas y administrativos, es una de las principales diferencias de éste impuesto en relación con los otros impuestos extraordinarios.

2.3.5.4 Tipo Impositivo y Determinación del Impuesto

El tipo impositivo de este Impuesto es del uno por ciento (1%). Respecto a la determinación del Impuesto, éste se establece multiplicando el tipo impositivo por la base imponible establecida en la Ley. Si la base imponible fuere la cuarta parte del monto del activo neto, al impuesto determinado en cada trimestre, se le restará el Impuesto Único sobre Inmuebles efectivamente pagado durante el mismo trimestre.

2.3.5.5 Período Impositivo y Pago del Impuesto

El período impositivo es trimestral y se computará por trimestres calendario. Respecto al pago, este debe realizarse dentro del mes inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario, utilizando los medios que para el efecto la Administración Tributaria ponga a disposición de los contribuyentes.⁶¹

2.3.5.6 Acreditamiento del Impuesto

El Impuesto de Solidaridad -IS- y el Impuesto sobre la Renta -ISR- podrán acreditarse entre sí. Los contribuyentes podrán optar por una de las formas siguientes: i). El monto del -IS-, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en la Ley, podrá ser acreditado al pago del -ISR- hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda; ii). Los pagos trimestrales del -ISR-, podrán acreditarse al pago del -IS- en el mismo año calendario. Los contribuyentes que se acojan a esta forma de acreditación podrán cambiarla únicamente con autorización de la Administración Tributaria. El remanente del -IS- que no sea acreditado conforme lo regulado en la Ley, será considerado como un gasto deducible para efectos del -ISR-, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la Ley.

⁶¹ Ver Anexo VIII

2.3.6 CIRCUNSTANCIAS PARA APROBAR LOS IMPUESTOS EXTRAORDINARIOS DIRECTOS EN GUATEMALA 1991-2011

Es claro que el propósito de aplicar una tributación equitativa y globalmente progresiva no se puede alcanzar bajo los términos imperantes de desequilibrio de poderes. En lo que va de la era democrática, se observa una mayor concentración y sofisticación del poder económico reflejado en distintas instituciones -desarrollo del poder ideológico en los medios de comunicación, universidades, centros de investigación, entre otros-, frente a un fragmentado y desconcentrado poder político, aunado a una baja legitimidad y empobrecimiento de cuadros del poder político.

La débil capacidad y fuerza del poder político queda demostrado, cuando cada uno de los gobiernos, intenta introducir reformas en materia tributaria y las mismas han sido rechazadas por los distintos sectores, lo que dificulta de esta manera al Estado, obtener mayores ingresos y cumplir con sus objetivos, lo que le hace recurrir en la mayoría de los casos, por aplicar impuestos extraordinarios directos, y además, aumentar la deuda pública, al ser insuficientes estos recursos.

En los años ochenta, se dio una de las pocas recesiones en la historia reciente del país,⁶² el sistema tributario probó ser altamente pro-cíclico,⁶³ al caer la recaudación con mayor intensidad que la producción. Dos cambios fundamentales marcaron de manera irreversible el sistema tributario guatemalteco, durante este período de transición a la democracia. El primero, fue la implementación del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, que posteriormente se constituyó en el pilar más importante de la recaudación en los años recientes. Y el segundo, la aprobación de una nueva Constitución Política (1985) que incluyó normas más explícitas sobre el pago de impuestos y que dio lugar a la

⁶² Entendiendo como recesión cuando la producción del país o el -PIB- decrecen. Ver Anexo IX

⁶³ Si se pretende corregir la prociclicidad, debe estructurarse el sistema tributario de manera tal que la incidencia de los impuestos al consumo, tengan una participación menor respecto del total de la recaudación.

Corte de Constitucionalidad⁶⁴ que se constituyó en un actor fundamental en la configuración de la política tributaria en Guatemala. En ese entonces, la Corte de Constitucionalidad “desde el punto de vista tributario, establecía severas limitaciones al poder impositivo del Congreso y creaba en los tribunales un campo de batalla adicional en materia de legislación tributaria”; (6:24) esa situación se observará en posteriores situaciones.⁶⁵

En los años ochenta, Guatemala se enfrentaba a la depresión económica, caracterizada por “un sistemático descenso del producto interno por habitante, fuertes tensiones inflacionarias, desequilibrios de balance de pagos, debilitamiento de las finanzas públicas y deterioro de las condiciones de empleo” (39:199), la respuesta del gobierno del presidente Vinicio Cerezo, fue el Programa de Reordenamiento Económico y Social de Corto Plazo -PRES-, que propuso algunas medidas para fortalecer los ingresos. Surge entonces, entre otras reformas el Impuesto Extraordinario a las Exportaciones de Café, Azúcar, Algodón, Carne Bovina, entre otros productos con franjas libres de gravamen y tarifas progresivas,⁶⁶ y el Impuesto Extraordinario y Temporal sobre los Ingresos que la Empresa Estatal de Telecomunicaciones recaudara por concepto de telefonía internacional.⁶⁷ Estas medidas, aunque dieron un respiro al fisco, probaron ser insuficientes para solucionar la crisis.

Para los próximos años, este escenario será repetitivo en cada uno de los gobiernos, al manifestar la falta de recursos, para introducir y aprobar impuestos extraordinarios directos y obtener ingresos adicionales para lograr sus fines.

En enero de 1991, asume como presidente Jorge Serrano Elías, en medio de la crisis económica que heredó de la administración anterior, que se manifestaba con un fuerte incremento de la inflación y depreciación del quetzal respecto al dólar, así como

⁶⁴ Es un tribunal colegiado permanente de jurisdicción privativa, es la máxima autoridad en materia constitucional cuya función esencial es la defensa del orden constitucional.

⁶⁵ Ver Anexo X

⁶⁶ Decreto No. 23-86 del Congreso de la República.

⁶⁷ Decreto No. 26-86 del Congreso de la República.

problemas severos para financiar el gasto público. Ese mismo año, el Gobierno da a conocer los lineamientos de política económica y social para el período, planteó una reorientación de la política fiscal, que incluía aspectos como la reducción del déficit fiscal, el uso eficiente de los recursos, entre otros. Para lograr sus objetivos, propuso un programa de modernización tributaria y uno de racionalización del gasto público. Sin embargo, en el corto plazo, el gobierno debido a la crisis financiera que enfrentaba tuvo que recurrir a un impuesto extraordinario y a la emisión de bonos del tesoro de emergencia económica.⁶⁸ Posteriormente se presentó al Congreso de la República, un proyecto de modernización tributaria, que buscaba con ello obtener más ingresos fiscales, mediante la ampliación de la base tributaria, la simplificación del sistema de recaudación y el establecimiento de la progresividad de la estructura tributaria.⁶⁹ Al pretender la aprobación del paquete fiscal, el gobierno impulsó una estrategia distinta, siendo ésta consensuar y discutir ampliamente las reformas con el sector empresarial, para que finalmente fueran aprobadas por el Congreso de la República, entre otros, el Decreto No. 26-92, Ley del -ISR- y Decreto No. 27-92, Ley del -IVA-. Sin embargo, a pesar de las negociaciones y acuerdos previos realizados con el sector empresarial, la Ley del -ISR- fue rechazada,⁷⁰ mediante la presentación de un recurso de inconstitucionalidad que finalmente la Corte de Constitucionalidad resolvió a su favor.

En 1993, el presidente Jorge Serrano, daría una sorpresa a la ciudadanía, al suspender parcialmente la Constitución Política, disolver el Congreso, destituir a la Corte Suprema de Justicia y asumir poderes legislativos, actos que sancionó en un decreto llamado *Normas Temporales de Gobierno*. El rompimiento al orden constitucional, denominado *golpe de Estado*⁷¹ del presidente Jorge Serrano ponía a prueba la incipiente institucionalidad democrática del país, lo que propició una nueva crisis. La reacción de

⁶⁸ Decreto No. 58-91, del Congreso de la República.

⁶⁹ El paquete fiscal propuesto consistía: En el caso del -ISR- fijar una tasa única del 25% sobre las utilidades y regalías, y establecer una tasa del 15% sobre ganancias de capital. Aplicar nuevas exenciones y exoneraciones para beneficiar las exportaciones no tradicionales y para las zonas francas, permitir una deducción máxima del 20% sobre el total de utilidades reinvertidas, entre otros.

⁷⁰ El sector empresarial, objeto los pagos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta.

⁷¹ Ver Anexo XI

la sociedad guatemalteca no se hizo esperar y como en pocas ocasiones, unieron fuerzas el sector privado, grupos sindicales, gremiales y populares, para recuperar la institucionalidad del país. La Corte de Constitucionalidad declaró que el decreto emitido por Jorge Serrano era un acto contrario al orden constitucional y resolvió que el Congreso de la República designará a las personas que ocuparan los cargos de Presidente y Vicepresidente la República. Es así como el 05 de junio de 1993, se elige como presidente a Ramiro de León Carpio. Con esta sucesión en el poder, era poco probable que el nuevo Presidente contara con un plan de gobierno para el período que finalizaría en enero de 1996. Fue hasta en abril de 1994, que el Ejecutivo anunció enviar al Congreso de la República un paquete de iniciativas de ley en materia tributaria. Entre las leyes a ser modificadas se encontraban el -ISR- e -IVA-; posteriormente se envió al Congreso, un proyecto de impuesto extraordinario que gravaba los ingresos de personas individuales y jurídicas, con ingresos brutos anuales superiores a los Q.500 mil, medida que fue inmediatamente rechazada por el sector privado organizado. El gobierno intentó nuevamente en dos ocasiones realizar la reforma fiscal sin lograr su objetivo, siendo hasta en diciembre de 1994, que el Congreso de la República aprobó cinco leyes.⁷²

En 1995 el gobierno adoptó varias medidas de administración tributaria, entre ellas, se restablecieron los pagos trimestrales del -ISR-, la Corte de Constitucionalidad ratificó la figura legal del delito fiscal y el Congreso de la República ratificó el Decreto No. 32-95, Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA- que estableció un gravamen a cargo de las personas individuales o jurídicas propietarias del tipo de empresas mencionado. El impuesto se determinaría multiplicando el tipo impositivo del uno punto cinco por ciento (1.5%) por la base imponible.

⁷² El Decreto No. 56-94, que modificó la Ley de racionalización de los impuestos al consumo de bebidas alcohólicas destiladas y otras bebidas; el Decreto No. 57-94, que modificó la Ley del -IUSI-; el Decreto No.60-94, que reformó la Ley del -IVA-, aumentando la tarifa del 7% al 10%; el Decreto No. 61-94 que modificó la Ley del -ISR-, aumentando la tarifa al 30%; y, el Decreto No. 70-94, Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos.

En síntesis, durante el período 1991-1995 el sistema tributario guatemalteco fue bastante vulnerable a cambios en el entorno económico y político. Esta inestabilidad, y los conflictos entre el gobierno y el sector privado en torno a la política tributaria, se reflejó en dos reformas tributarias y en la necesidad de recurrir a un impuesto temporal en dos ocasiones en un lapso de cinco años. Esto dejó en evidencia la incapacidad del gobierno y los partidos políticos de impulsar reformas tributarias, considerando dos aspectos, por una parte, el fortalecimiento del -IVA- como impuesto menos vulnerable a presiones políticas y por otra, la compensación continua de la debilidad de la tributación directa por la vía de impuestos temporales mínimos, que paradójicamente como lo confirmará la historia, empezaban a convertirse en un rasgo duradero de la política tributaria guatemalteca.

En enero de 1996, asume Álvaro Arzú Irigoyen como presidente, quien en su agenda tenía como prioridad la conclusión de las negociaciones de paz. Es así como finalmente los Acuerdos de Paz fueron aprobados en diciembre de 1996 y como se ha mencionado anteriormente, estos incluyeron la participación de diversos sectores y la inclusión de una amplia temática, especialmente los relacionados con las políticas fiscal, presupuestaria y tributaria. En los Acuerdos, se propuso organizar el sistema tributario como justo, equitativo y globalmente progresivo, universal y obligatorio. Inclusive se fijaron metas para incrementar la carga tributaria,⁷³ comprometiéndose el gobierno, a tomar medidas para alcanzar esos propósitos, entre ellos, reformar el Código Tributario, y permitir mayores sanciones a la evasión, elusión y defraudación fiscal, reformar la legislación tributaria para erradicar la evasión fiscal, regular las exenciones tributarias y mejorar los mecanismos de fiscalización y recaudación.

El gobierno de Álvaro Arzú en su primer año, enfrentó presiones monetarias, problemas de liquidez y una baja en la recaudación tributaria. En enero de ese año, entraba en vigor la nueva tarifa del -IVA- (10%), cuya implementación encontró resistencia en

⁷³ En el Acuerdo sobre el cronograma para la implementación, cumplimiento y verificación de los Acuerdos de Paz, se programaron metas mínimas indicativas anuales para la carga tributaria/PIB, así: para 1997: 8.6%, 1998: 10%, y 1999: 11.4%.

diferentes sectores. Sin embargo, estos ingresos no eran suficientes y para lograr una mayor recaudación, en mayo de 1996, el Congreso de la República emitió el Decreto No. 31-96, Ley del Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia Económica 1996 -ISETBE-. Este Impuesto, tenía vigencia de dos años, en el primer año se pagaría una tarifa del uno por ciento (1%) sobre el total de los ingresos brutos declarados en el período de liquidación del -ISR-, y en el segundo año una tarifa del uno punto cinco por ciento (1.5%) siendo éste caso acreditable al -ISR-. El gobierno nuevamente había discutido con el sector privado organizado, la redacción de éste Decreto, lo que evitó la presentación de recursos de impugnación ante la Corte de Constitucionalidad. Así de manera gradual, puede deducirse e interpretarse que se estableció como un precedente, en el que el sector privado, permitió la implementación de impuestos sujetos a un régimen temporal, y que se garantizaba que cada gobierno tuviera que acudir continuamente a negociaciones. Por su parte, el gobierno también continuó la reducción y racionalización de aranceles y la aprobación de nuevos incentivos fiscales.⁷⁴

Para llevar a cabo la reforma tributaria, el gobierno propuso algunas modificaciones, entre ellas, las relacionadas al Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas; Impuesto a la Distribución de Petróleo y Combustibles; Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, y el Impuesto Único sobre Inmuebles. El origen de estas medidas, se debía a la manifestación de iliquidez, la deuda interna y el compromiso adquirido con el Fondo Monetario Internacional -FMI- de elevar la carga tributaria al ocho punto cinco por ciento (8.5%) del Producto Interno Bruto -PIB-.⁷⁵ Finalmente, fueron aprobados por el Congreso de la República, entre otros, el Decreto No. 116-97, Reformas a la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA- (Decreto No. 32-95), el Decreto No. 122-97, Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles

⁷⁴ La aprobación del Acuerdo Gubernativo No. 483-96, reducía los aranceles de materias primas y bienes intermedios. Y como incentivo fiscal, la aprobación del Decreto No. 27-96, Ley Orgánica de la Zona Franca de Industria y Comercio del Puerto de Champerico.

⁷⁵ *Inforpress* No.1251, 28 de noviembre de 1997.

-IUSI-; el Decreto No. 123-97, Reformas a la Ley de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo.⁷⁶

De los decretos mencionados, el -IEMA- y el -IUSI- generaron oposición. La primera generó rechazo, principalmente del sector privado organizado, al indicar que la base imponible ya era gravada por el -ISR-, y argumentar doble tributación, por gravar los ingresos o activos; la segunda, porque establecía tarifas diferenciadas sobre la propiedad urbana y rural, partiendo de los metros o hectáreas registrados, lo que llevó a presentar recursos de inconstitucionalidad. Ambas reformas elevaban la progresividad del sistema tributario y trataban de incrementar la recaudación de los impuestos directos. Al considerar lo anterior, 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 treinta por ciento (30%) al veintiocho punto cinco por ciento (28.5%).

En 1998, como parte de las medidas para fortalecer la administración tributaria, aumentar la carga tributaria y cumplir los compromisos de los Acuerdos de Paz, se aprobó la ley de creación de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-. La Ley consideró necesario, reformar estructuralmente la administración tributaria para recaudar con mayor efectividad los ingresos del Estado y cumplir con sus obligaciones constitucionales, con lo que se pretendía combatir la evasión, la defraudación, el contrabando y simplificar los procedimientos de efectividad en la recaudación y fiscalización.

En ese mismo año, 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 buscar legitimar el nivel, composición y tendencia del gasto público. Los orígenes del Pacto Fiscal en Guatemala se encuentran en los Acuerdos de Paz, su fin, concebirlo como el recurso que le permitiría al Estado retomar el camino de las

⁷⁶ Los decretos fueron publicados en el Diario de Centro América, en diciembre el día 23 el -IEMA- y el día 30 los demás.

metas tributarias. El Pacto Fiscal buscaba la concertación social, con la participación de importantes sectores económicos, sociales y políticos y subsanar la relativa debilidad del gobierno.

En enero de 2000, asume como presidente Alfonso Portillo Cabrera. Ese año, a mediados de febrero, se convocó a distintas organizaciones a participar en el proceso de concertación por medio de comentarios y propuestas, por primera vez, se sometía una política fiscal a una discusión amplia y participativa. A partir de la revisión de las propuestas entregadas, se identificaron convergencias y divergencias, por lo que mediante un proceso de discusión y negociación, se logró un consenso global sobre los compromisos que debía incluir el Pacto Fiscal. En mayo se instaló el Foro Nacional para el Pacto Fiscal, con la participación de distintas instituciones, siendo suscrito el pacto el 25 de mayo, en presencia de los presidentes de los tres poderes del Estado. En junio de 2000, sectores de la sociedad civil suscribieron el Acuerdo Político para el Financiamiento de la Paz, el Desarrollo y la Democracia, que propuso una reforma tributaria. Sin embargo, el gobierno no participó en este proceso de negociación y presentó al Congreso de la República, su propio paquete de reforma tributaria antes de la suscripción del Acuerdo Político. Esta medida socavó la implementación del Pacto Fiscal. Con el propósito de conciliar ambas iniciativas, se inició una nueva ronda de negociaciones, discutiendo específicamente los temas tributarios, sin embargo, no se alcanzaron acuerdos. La propuesta fiscal del gobierno enviada al Congreso de la República, un día antes de la firma del Acuerdo Político, 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 última mencionada encontró en los principios y compromisos del Pacto Fiscal y los Acuerdos de Paz la justificación para las medidas que se propusieron.⁷⁷ También durante ese año, se presentó el Decreto No. 44-2000 que modificaba siete leyes⁷⁸ y encomendó a la -SAT- la realización de un censo fiscal para actualizar el registro

⁷⁷ Se buscaba ampliar la base imponible y aumentar la carga tributaria.

⁷⁸ Pasajes aéreos, circulación de vehículos, Ley orgánica del -INGUAT-, -ISR-, timbres fiscales y papel sellado, -IVA- y productos financieros.

tributario, que debería llevarse a cabo en los tres años siguientes. Con estas reformas el gobierno esperaba recaudar Q.1,715.6 millones.⁷⁹

El gobierno en enero del año 2001, introduce una nueva reforma fiscal, esta vez en torno al -IVA-, se buscaba incrementar la tarifa del diez por ciento (10%) al doce por ciento (12%), al indicar el gobierno, que con ello se aseguraría un ingreso de Q.1,331.4 millones. Esta medida también encontró su justificación 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.⁸⁰ Ante los constantes anuncios del gobierno respecto a dicho incremento, en agosto provocó que diversos sectores se organizaran, lo que llevó a un paro empresarial y una marcha de rechazo. Finalmente, el Decreto No. 32-2001 reformó la Ley del -IVA-, que modificaba la tarifa del diez por ciento (10%) al doce por ciento (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-. De esta manera, el gobierno cumplía, de acuerdo a sus intereses, con los compromisos adquiridos en el Pacto Fiscal. Como consecuencia del incremento del -IVA-, la carga tributaria se aproximó al 12% del -PIB- en el año 2002.⁸¹

En el 2003, el gobierno de Alfonso Portillo introdujo nuevas reformas impositivas, aplicadas a la Ley sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas y al Bunker. Nuevos enfrentamientos tuvieron lugar entre el sector empresarial y el gobierno, pero al final los decretos fueron aprobados. Las críticas para el gobierno, que a esas alturas se encontraba 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.

⁷⁹ La mayoría de recursos se obtendrían por la supresión de privilegios fiscales, entre ellos el crédito del -IVA- a cuenta del -ISR- y el incremento a la tarifa del 25% al 30% en el -ISR-.

⁸⁰ *Inforpress*, No.1401, 02 de febrero de 2001.

⁸¹ Ver Anexos XII, XIII y XIV

En enero de 2004, asume como presidente Oscar Berger Perdomo, que debió enfrentar desde sus inicios, serios problemas financieros. A pesar de ser un gobierno con “orientación pro-empresarial. Paradójicamente, la persistente interposición de recursos de inconstitucionalidad por parte del sector privado generó una pérdida de ingresos tributarios al nuevo gobierno (...) especialmente por la declaración de inconstitucionalidad del impuesto aplicado a activos y ventas (IEMA)”. (34:20) El gobierno empezó a recurrir al endeudamiento para paliar el déficit, recortó el gasto público e implementó acciones para mejorar la recaudación fiscal. En medio de esas circunstancias, el presidente Oscar Berger hizo un llamamiento con el propósito de reactivar el pacto fiscal, e invitó a las organizaciones sociales y centros académicos a que presentaran sus propuestas. En medio del agobiante déficit, el gobierno presentó medidas de corto plazo y postergó la discusión de las medidas de mediano y largo plazo, lo que desvirtuó así la naturaleza del pacto.

En mayo se presentaron algunas reformas, especialmente al -ISR-, y nace el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP-. El sector empresarial manifestó su rechazo a este nuevo impuesto, aduciendo que desestimulaba la inversión y afectaba a la pequeña y mediana empresa. En junio, el gobierno alcanzó acuerdos con los partidos políticos representados en el Congreso de la República y de esa manera allanó el camino a la reforma, que dejó fuera las modificaciones al -IVA- e Impuesto al Bunker. Las reformas se centraron en el -ISR-⁸² e -IETAAP-⁸³, con lo que el gobierno esperaba recaudar Q.1,486.9 millones y obtener ingresos adicionales por la venta de bonos del tesoro. 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 del año 2004 al año 2005.⁸⁴

⁸² Entre los cambios, determinaba para las empresas dos opciones de gravamen: una tasa universal del 5% sobre los ingresos brutos o una del 31% sobre sus ganancias y limitaba algunas exenciones.

⁸³ El -IETAAP-, al igual que el -IEMA-, gravó las ventas netas a una tarifa del 2.5%, con reducciones progresivas en los dos años siguientes hasta perder vigencia.

⁸⁴ Ver Anexos XII y XIII

Posteriormente se realizaron otras reformas, entre ellas el Decreto No. 38-2004, que incluía a las empresas que exportaban a Centroamérica no estar sujetas al pago de -ISR-, aranceles e -IVA- aplicados a sus insumos. También el Estado al reconocer su debilidad en el combate a la evasión y elusión tributaria, en junio de 2006, aprobó el Decreto No. 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, conocida también como *Ley Antievasión*. 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 el fortalecimiento de la justicia tributaria. Sin embargo, la carga tributaria siguió siendo de las más bajas en América Latina.⁸⁵

En enero de 2008, asume la presidencia Álvaro Colom Caballeros. Inicia su gobierno en medio de dificultades financieras, heredando “un presupuesto cuyo déficit fiscal no estaba totalmente cubierto porque cinco préstamos externos negociados, con vistas a financiar gastos contemplados en el presupuesto, no se aprobaron cuando se aprobó el presupuesto. Estos préstamos incluían dos de rápido desembolso, por US\$ 100 millones cada uno, negociados con el BID y el Banco Mundial, y otros tres préstamos de carácter sectorial (...) El hecho que estos préstamos con desembolsos (que en 2008 tendrían que cubrir el 38 por ciento del déficit fiscal) no habían sido aprobados en 2007 obligó al actual gobierno a gestionar su aprobación ante el Congreso de la República, para cubrir el déficit fiscal del presupuesto aprobado para el 2008. (...) En síntesis, el actual gobierno enfrentó dos problemas en relación al déficit fiscal: (1) el déficit fiscal ya establecido no estaba cubierto pues ello dependía de préstamos que el poder legislativo no había aprobado y, (2) la deuda flotante sería el resultado de un gasto público que superó los montos establecidos en el presupuesto de 2007”. (43:15)

El gobierno en su primer informe sobre la política fiscal, reconoció la inestabilidad que ha existido en la vigencia de los impuestos extraordinarios al indicar que “la recaudación del ISR ha debido reforzarse con la aplicación de impuestos mínimos y de carácter temporal (como el Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal en

⁸⁵ Ver Anexo XIV

1996-1997, el Impuesto de Empresas Mercantiles y Agropecuarias en 1998-2003, y el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz o IETAAP en 2004-2008). Cada vez que ha caducado la vigencia de este impuesto, el Gobierno de turno ha debido solicitar al Congreso de la República la aprobación de un mecanismo impositivo sustitutivo. Ello ha sido fuente de incertidumbre, con el consiguiente efecto negativo sobre la inversión privada y sobre la programación del gasto público”. (43:14)

Bajo estas circunstancias a finales del año 2008, el gobierno envía al Congreso de la República una modificación tributaria, que buscaba sustituir el Impuesto Extemporáneo y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP-, siendo éste el Decreto No. 73-2008, Ley del Impuesto de Solidaridad, el cual fue aprobado de urgencia nacional por el Congreso en noviembre de 2008, el cual entró en vigencia a partir del 01 de enero 2009. Dicho Impuesto en su estructura es la continuidad del -IETAAP-, con mínimas modificaciones y una tarifa impositiva del uno por ciento (1%). La aprobación de dicho Impuesto causó fricciones entre el gobierno y el sector privado organizado, quien se pronunció en contra de su aplicación.

En el 2009, la economía de Guatemala debió enfrentar grandes desafíos a fin de contrarrestar el impacto causado por la crisis financiera internacional⁸⁶ y en particular la recesión de los Estados Unidos de América. Sin embargo, ese año el gobierno presentó una propuesta de modernización fiscal integral, pero fracasó en las negociaciones con el Congreso de la República y la cúpula empresarial. La propuesta, contemplaba la ampliación de la recaudación tributaria en uno por ciento (1%) del -PIB-.

La crisis causó que los ingresos totales reales del gobierno central, se redujeran en un 5,9%. Según lo indica el estudio de CEPAL 2009-2010 (Guatemala) “La recaudación tributaria, sin incluir las contribuciones sociales, disminuyó un 6,2% debido principalmente al descenso de los ingresos indirectos (-8,1%), en particular los ingresos por concepto de impuestos al valor agregado (-8,6%) y a las importaciones (-13,4%).

⁸⁶ Disminución de las exportaciones, las remesas y la inversión extranjera directa, entre otros.

Los impuestos directos decrecieron un 1,7%, producto de una reducción del 3,7% de la recaudación del impuesto sobre la renta. Así, la carga tributaria alcanzó un 10,7% del PIB, casi un punto porcentual menos que en 2008”. Entre otras circunstancias negativas, el déficit del gobierno central se incrementó del 1,6% del -PIB- en 2008 al 3,2% del -PIB- en 2009. Esto aunado al desgaste del gobierno, sufrido con distintos sectores, provocó que el Presupuesto General de Ingresos y Egresos de la Nación 2009 no se aprobara, ocasionando que se ajustara el gasto y se aprobara la emisión de bonos en moneda nacional por Q.4,500 millones a fin de reducir la brecha generada.

Durante el 2009, el gobierno intentó impulsar reformas tributarias, entre ellas, modificar la tarifa del Impuesto de Solidaridad -IS-, buscaba aumentarlo del uno por ciento (1%) al dos por ciento (2%); elevar el -ISR- del cinco por ciento (5%) al seis por ciento (6%); incrementar el Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolo del tres por ciento (3%) al seis por ciento (6%); e introducir un nuevo impuesto a la telefonía móvil, de 15 centavos de quetzal, por el número de minutos de transmisión de impulsos telefónicos.⁸⁷ El gobierno en el proceso de cabildeo, sufrió constantes fricciones con el sector privado organizado, quien rechazaba dichas reformas. Al final, ninguna de las propuestas prosperó y el gobierno debió acudir como lo indica el estudio de CEPAL “a contar con desembolsos de créditos del Banco Mundial (200 millones de dólares) y el Banco Interamericano de Desarrollo (280 millones de dólares de un crédito mayor por 650 millones de dólares), así como con recursos contingentes derivados del acuerdo de derecho de giro con el Fondo Monetario Internacional (935 millones de dólares, con un plazo de 18 meses), destinados a financiar diversos programas de desarrollo y enfrentar la crisis económica, lo que le permitió asegurar la liquidez externa”. La razón deuda pública respecto a los ingresos totales, subió del 2008 al 2009.⁸⁸

⁸⁷ Otra de las propuestas, fue pagar un cargo de Q.5.00 para los celulares que transmiten datos y Q.0.05 por cada minuto de voz por uso de red.

⁸⁸ Ver Anexo XVI

En mayo 2009, se da en Guatemala una de las mayores crisis políticas en la historia del país, el asesinato del abogado Rosenberg. El gobierno enfrentó serios señalamientos sobre su participación en el asesinato del abogado y otro empresario por parte del sector privado organizado y la clase política. Se señalaba que ambos asesinatos fueron con tintes políticos, los cuales se habían movido bajo grandes intereses económicos, comerciales, financieros y políticos. La confrontación de estos sectores con el Gobierno, los llevó a recoger firmas, convocar a manifestaciones en el parque central y amenazar con realizar un paro empresarial, para pedir la renuncia del Presidente y sus funcionarios, acusados de ser los autores de dichos asesinatos. El partido oficial, tuvo que responder y también convocar a manifestaciones públicas para defender al Presidente, al indicar que dichos sectores buscaban debilitar y desprestigiar al Gobierno, por el descontento de pretender introducir una reforma tributaria e impulsar políticas de cohesión social. Mientras esta crisis se agudizó y polarizó, el tema de reforma tributaria que a inicios de año había manejado el Gobierno, se vio empañada por la pérdida de credibilidad y tuvo que postergarse la propuesta hasta finales de año, donde nuevamente fracasaría.

En marzo de 2010, el gobierno intenta una nueva reforma tributaria, propone modificar el régimen general del -ISR-, al incrementar la tarifa del cinco por ciento (5%) al seis por ciento (6%) en el 2011 y elevarla al siete por ciento (7%) en el 2012. Además, se reduciría la tasa del régimen optativo del treinta y uno por ciento (31%) al veintiocho por ciento (28%) en el 2011 y al veinticinco por ciento (25%) en el 2012, pero se eliminarían algunas deducciones, y además, se gravarían las rentas de capital, el pago de dividendos y otros beneficios. También se crearía el Impuesto a la Primera Matrícula de Vehículos -Iprima-, se incrementaría la tarifa del Impuesto de Solidaridad -IS-, del uno por ciento (1%) al uno punto cinco por ciento (1.5%), se eliminaría la acreditación del -IVA- a los contribuyentes en relación de dependencia, y se introducirían reformas al Impuesto de Circulación de Vehículos, el Código Tributario, entre otras. Con ello “El Gobierno afirma que si el Congreso aprueba dicha iniciativa, se podrían recaudar Q1.1

millardos adicionales en 2010 y Q3.8 millardos más en 2011”.⁸⁹ Finalmente estas reformas nuevamente fracasaron.

En mayo y junio de 2010, como consecuencia de los desastres naturales que afectaron al país,⁹⁰ fue necesario realizar una mayor inversión pública, por lo que se acudió a realizar un préstamo de 85 millones de dólares con el Banco Mundial. En Septiembre, la Corte de Constitucionalidad, resuelve a favor de un recurso de inconstitucionalidad, que argumentaba la existencia de *doble tributación* al pagar -IVA- e impuesto de tabaco.⁹¹ Para el Presupuesto del 2011 presentado al Congreso de la República, la -SAT- había calculado ingresos de Q.356.4 millones, en este rubro, sin embargo, “con la supresión del párrafo segundo del artículo 27 se hizo una nueva proyección de Q222.4 millones, es decir, Q134 millones menos”.⁹² El gobierno finalizaría ese año sin ninguna reforma tributaria y con déficit presupuestario.⁹³

En enero 2011, el gobierno retoma nuevamente el tema de la reforma tributaria, al indicar que se aumentará la crisis financiera por existir insuficientes ingresos para cumplir sus fines y propone realizar modificaciones en los impuestos. Sin embargo, con el objeto de aumentar los ingresos, en Febrero, sorpresivamente se publica en el Diario de Centroamérica el Acuerdo Gubernativo No. 46-2011, en el que el Presidente de la República autoriza a la -SAT- para que a solicitud de los contribuyentes y con base en dicho Acuerdo, se exonere parcialmente multas y recargos en que hayan incurrido, por el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, dentro de los plazos legales, o por actos u omisiones de carácter administrativo, en todos los períodos impositivos al 31 de diciembre de 2010.

⁸⁹ Diario El Periódico, “*Cacif rechaza la reforma tributaria del Ejecutivo*”, 18 de marzo de 2010.

⁹⁰ La erupción del Volcán de Pacaya y la tormenta tropical Agatha.

⁹¹ La sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad, elimina el segundo párrafo del artículo No. 27 de la Ley de Tabaco y sus Productos, el cual establecía que la base del Impuesto no puede ser menor al 46% del precio de venta sugerido al público, debiéndose calcular ahora sobre el precio de venta fábrica -en cigarrillos nacionales- o el costo más seguro y flete -en los importados-, manteniendo el tipo impositivo de cien por cien para ambas actividades.

⁹² Diario Prensa Libre, “*CC anula tributo sobre productos del tabaco*”, 18 de octubre de 2010.

⁹³ Ver Anexo II (Cont.)

En marzo 2011, el Ministerio de Finanzas y la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, envían al Congreso las últimas modificaciones a la *Ley Antievasión II*,⁹⁴ con la que se pretende recaudar Q.1 mil millones al reforzar controles a la defraudación y el contrabando. Además, se busca la restitución del impuesto al tabaco, el cual dejó sin efecto la Corte de Constitucionalidad, para reformar la base imponible no menor al 85%, actualmente de 46%. “De no ser aprobadas las reformas, el Gobierno recibiría 2.6 por ciento menos de los ingresos tributarios presupuestados -Q38 mil 800 millones-”.⁹⁵

A inicios de año, el presidente Álvaro Colom, indicaba “Asumiré la responsabilidad política que conlleva una reforma fiscal”.⁹⁶ Aunque no se revelaron los detalles de esa propuesta, se indicaba que se buscaba crear un impuesto específico para la telefonía, eliminar las exenciones fiscales a la maquila y otros sectores y una reforma integral del -ISR- que reduciría las tasas y las deducciones permitidas, así como modificar otros impuestos. Paradójicamente, en abril, el Presidente, en conferencia de prensa indicó que hay una presión generalizada por recursos económicos para el Estado, pero que “no es el mejor momento para hablar del tema tributario en el Congreso”.⁹⁷

Sin embargo, el gobierno evidencia nuevamente inconsistencias en sus decisiones y convoca urgentemente a una reunión a finales de abril con la Junta Directiva del Congreso, jefes de bloque, secretarios generales de partidos políticos e invitados, para presentar por quinta ocasión, un proyecto de reforma fiscal, “el cual busca financiar de esa manera el incremento de Q2 mil 52 millones al Presupuesto de la Nación para el 2011”.⁹⁸

A la fecha, el gobierno a intentado en varias ocasiones impulsar distintas propuestas de reforma tributaria, sin lograr en ninguna de ellas, el apoyo necesario de los distintos sectores para poderlas aprobar.

⁹⁴ A la fecha se han presentado cuatro proyectos en el Congreso de la República, sin ser conocidos.

⁹⁵ Diario Prensa Libre, “*SAT y Finanzas envían cambio a propuesta*”, 08 de marzo de 2011.

⁹⁶ Idem.

⁹⁷ Diario El Periódico, “*Posterga reforma tributaria*”, 08 de abril de 2011.

⁹⁸ Diario Prensa Libre, “*Reforma impositiva prevé cambios al cobro del ISR*”, 19 de abril de 2011.

CAPÍTULO 3 – MARCO METODOLÓGICO

3.1 HIPÓTESIS

Para efectos de la presente investigación se formuló la siguiente hipótesis:

La aplicación de los impuestos extraordinarios directos en Guatemala, se debe a la precaria situación financiera por la que atraviesan los distintos gobiernos y a la debilidad del poder ejecutivo y político para llevar a cabo las reformas tributarias que el Estado necesita; lo que incide directamente en el contribuyente, al transgredirse principios y preceptos constitucionales, y se propicie la evasión, elusión y defraudación tributaria.

3.2 TIPO DE ESTUDIO

La investigación realizada es de tipo descriptiva, debido a que únicamente se identifican los impuestos extraordinarios directos del sistema tributario.

3.3 MÉTODO DE INVESTIGACIÓN

El enfoque de esta investigación es exploratoria, puesto que explora y escudriña los fenómenos-problemas poco conocidos, el nivel utilizado es documental, basado en el método histórico explicativo y descriptivo exploratorio.

3.4 UNIDAD DE ANÁLISIS

El análisis se realizó sobre los impuestos extraordinarios directos, vigentes en la República de Guatemala, por el período comprendido de 1991 al 2011.

3.5 TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN

En cuanto a las técnicas de investigación, se aplicó la técnica documental, la que permite analizar, recopilar y organizar la información relacionada con los impuestos extraordinarios directos vigentes en Guatemala, por el período de 1991 al 2011, lo que incluye la Constitución Política de la República, leyes, reglamentos, acuerdos y otros documentos técnicos, mediante la aplicación de procedimientos metódicos de análisis-síntesis-tesis.

3.5.1 Recolección de Datos

La recolección de datos se realizó de la siguiente forma:

Fichas de Trabajo

La información obtenida para redactar cada uno de los temas que integran los capítulos de la investigación, se recolectaron por medio de fichas de trabajo, que incluyen análisis y síntesis de los documentos.

CAPÍTULO 4 – ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

El objeto de estudio de esta investigación es el Análisis de la Aplicación de los Impuestos Extraordinarios en Guatemala, impuestos extraordinarios directos aprobados en su oportunidad por el Congreso de la República, por el período comprendido de 1991 al 2011, desde el punto de vista legal y financiero. En ese sentido, se analizan el Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia 1991 -IEBE- (1991-1992); Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia 1996 -ISETBE- (1996-1997); Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA- (1999-2004); Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP- (2004-2008); y el Impuesto de Solidaridad -IS- (2009 - a la fecha).

A raíz de las múltiples crisis financieras que han manifestado los distintos gobiernos, surge la necesidad de obtener nuevos ingresos tributarios, y bajo este argumento, se da la situación de recurrir a introducir en el sistema tributario, impuestos extraordinarios directos, siendo esta una de las formas más *efectiva* y *sin correr riesgos*, de lograr el propósito de incrementar sus ingresos, y la otra forma, ha sido por el endeudamiento público.⁹⁹

El sistema tributario guatemalteco ha sido construido de acuerdo a las necesidades y circunstancias manifestadas en cada época, lo que ha provocado que la legislación tributaria, frecuentemente sea sometida a modificaciones cuyo propósito es satisfacer las necesidades inmediatas que presenta el Estado, debido a que a lo largo de su historia, Guatemala ha presentado problemas para obtener ingresos.

⁹⁹ Ver Anexo II

4.1 DEBILIDAD DEL PODER POLÍTICO

Guatemala ha vivido en medio de distintos intentos de reformas tributarias, en ese sentido, durante las últimas dos décadas, cada gobierno se ha visto forzado a impulsar cambios en la legislación tributaria ante los desequilibrios financieros existentes, en particular ante la amenaza continua del déficit fiscal.

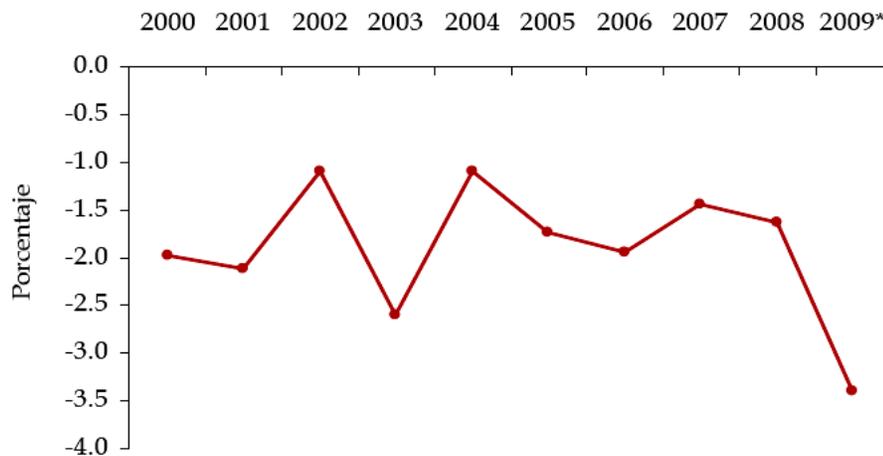
La precaria situación financiera del Estado, ha requerido realizar reformas tributarias, sin embargo, los distintos gobiernos al no encontrar el apoyo necesario para llevarlas a cabo, han considerado la forma más *fácil y sencilla* de obtener recursos, siendo ello, introducir urgentemente en el sistema tributario los impuestos extraordinarios directos, éstas crisis financieras que se evidencian en la parte considerativa de cada uno de ellos: -IEBE-: “Que la situación de las finanzas públicas es actualmente deficiente (...) se encuentra imposibilitado (...) de cumplir con las obligaciones inherentes al Estado”; -ISETBE-: “Que el Organismo Ejecutivo, al hacer una evaluación en que se encuentran las finanzas públicas determinó: la falta de disponibilidad de liquidez para atender con fluidez financiera los distintos compromisos acumulados (...) además de la consecuente persistencia del déficit fiscal”; -IEMA-: “Que para fortalecer la recaudación tributaria, posibilitar una mayor inversión social y dar cumplimiento a los compromisos asumidos en los Acuerdos de Paz”; -IETAAP-: “tomar medidas necesarias para un reordenamiento tributario (...) provean al Estado de recursos financieros para posibilitar una mayor inversión social y dar cumplimiento a los compromisos asumidos en los Acuerdos de Paz”; -IS-: “Que para dar cumplimiento a las obligaciones que le impone al Estado la Constitución Política de la República (...) es impostergable buscar los mecanismos que mantengan y fortalezcan la recaudación tributaria, que permita al Estado contar con los recursos financieros necesarios para el financiamiento de los programas de inversión social”.

La reforma tributaria, se refiere a los ajustes al sistema tributario y a su administración, que busca replantear de forma significativa y permanente sus características, orientadas al logro de objetivos de largo plazo. Son considerados como los constantes *cambios técnicos* de un sistema tributario, que se reflejan en cambios en tarifas, bases imponibles, aclaraciones de norma tributaria, creación de nuevos impuestos, entre otros. Partiendo de ello, podrían no considerarse parte de una reforma, si no buscan cambios fundamentales en el sistema tributario.

Como se ha descrito anteriormente, la debilidad del poder ejecutivo y político del país, queda claro, cuando al intentar introducir cambios o ajustes en el sistema tributario, fracasa, debido a que no encuentra el apoyo necesario, lo que genera desgaste y fricciones principalmente con el sector privado organizado. En ese contexto, frente a esos problemas financieros y la necesidad de resolverlos, se han dado dos alternativas en la relación entre el poder ejecutivo y el sector privado organizado, primero, la negociación de élites, lo que conlleva una negociación de la élite tecnocrática del gobierno de turno y la dirigencia del sector empresarial, y segundo, la confrontación, que incluye paros empresariales, la movilización de la opinión pública y la interposición de recursos de inconstitucionalidad. Esto obliga a los gobiernos de turno a tomar medidas coyunturales y/o cortoplacistas como lo son los impuestos extraordinarios directos, que al final, no solucionan la crisis financiera.

En la Gráfica 1 se observa el déficit fiscal de Guatemala por el período comprendido del 2000 al 2009.

Gráfica 1
Déficit Fiscal 2000-2009*



*/ Cifras estimadas.

Fuente: Asociación de Investigación y Estudios Sociales, con datos del BANGUAT.
Evaluación Anual de la Actividad Económica del 2009 y Perspectivas para 2010.

Como se observa en la gráfica anterior, a pesar de introducir en el sistema tributario los impuestos extraordinarios directos, éstos no han sido suficientes para superar la crisis financiera y por ende, persiste el déficit fiscal.

4.2 RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS EXTRAORDINARIOS 1991-2011

Como se ha descrito con anterioridad, constituyen el objeto de estudio y análisis, los impuestos extraordinarios directos, del período comprendido de 1991 al 2011, aprobados oportunamente por el Congreso de la República, presentándose a continuación los montos de recaudación de cada uno de ellos.

En julio de 1991, el gobierno de Jorge Serrano, aprueba la Ley de Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia 1991 -IEBE-, contenida en el Decreto Número 58-91 del Congreso de la República de Guatemala. El gobierno recurría a este Impuesto, al reconocer en la parte considerativa que la situación de las

finanzas públicas era deficiente, a tal grado de encontrarse imposibilitado no solo de cumplir con las obligaciones inherentes al Estado, en campo de la educación y salud, sino también de emprender programas y acciones que exijan inversiones importantes. Por ser indispensable recurrir a un medio extraordinario que permitiera la regularización de las finanzas públicas, el Congreso de la República aprueba el Decreto Número 58-91, con la intención de aumentar los ingresos del Estado.

A continuación se presenta el Cuadro No. 1, que describe los ingresos tributarios netos del período comprendido de 1990 a 1997.

Cuadro 1
Ingresos Tributarios Netos 1990-1997
- Millones de Quetzales -

Descripción	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
Impuestos Directos	551.8	1,453.2	1,067.2	1,235.6	914.4	1,400.7	2,016.4	2,260.9
Sobre la Renta	507.0	999.2	963.6	1,185.1	850.4	1,364.5	1,491.2	1,263.3
Sobre el Patrimonio	44.8	45.6	63.4	46.6	61.4	35.6	27.2	21.1
IEBE (Impuesto)	-	408.4	40.2	3.9	2.5	0.6	1.44	0.144
Impuestos Indirectos	1,823.8	2,415.9	3,489.9	3,994.2	4,267.2	5,374.3	6,406.3	7,841.7
Impuesto al Valor Agregado	761.9	1,040.3	1,433.3	1,780.0	1,922.0	2,439.7	3,579.0	4,523.3
IVA sobre Ventas	361.0	500.3	671.4	795.3	817.4	1,080.9	1,737.1	2,083.6
IVA Importaciones	400.9	540.0	762.0	984.7	1,104.6	1,358.8	1,841.9	2,439.7
Derechos Arancelarios	506.3	673.5	1,152.8	1,143.2	1,213.5	1,597.1	1,475.5	1,511.5
Derivados del Petróleo	104.6	218.9	366.4	480.0	522.4	603.4	604.0	933.9
Sobre Bebidas	77.0	86.1	99.3	104.6	121.7	141.4	142.7	153.5
Sobre Tabacos	75.5	103.3	116.5	140.1	157.1	143.1	158.9	181.6
Timbres	103.8	180.2	165.7	151.6	163.0	191.2	196.9	168.6
Circulación de Vehículos	28.2	38.4	46.8	51.7	57.2	131.1	112.3	141.2
Regalías	11.2	8.8	16.9	27.8	8.1	7.0	9.0	137.3
Salidas del País	-	0.1	-	-	-	9.6	6.4	13.1
Otros	155.2	66.2	92.2	115.2	102.3	110.6	121.6	77.7
Total Tributarios	2,375.6	3,869.1	4,557.1	5,229.8	5,181.6	6,775.1	8,422.7	10,102.6

Nota: Ingresos Tributarios Netos a partir de 1993.

Fuente: Ministerio de Finanzas Públicas, Dirección de Análisis Fiscal.

Como se observa en el cuadro anterior, se da un incremento de los ingresos en 1991, en relación a 1990, derivado de la aprobación del Impuesto Extraordinario y de Emisión de bonos del Tesoro de Emergencia 1991 -IEBE-, con una tarifa del uno por ciento (1%). Dicho impuesto, en 1991 generó la mayor recaudación, lo que representa 10.56% de los ingresos totales tributarios de ese año. Para los siguientes años la recaudación en relación a los ingresos totales tributarios sería de: 0.88% (1992); 0.07% (1993); 0.05% (1994); 0.01% (1995); 0.02% (1996) y 0.001% (1997).

El descenso significativo en su recaudación, es producto de la vigencia del impuesto, en el caso de 1993, pudo afectar la crisis política, del denominado *golpe de Estado*. La recaudación total de este impuesto durante su vigencia fue de 457.18 millones, sin embargo, estos ingresos fueron insuficientes para el Estado.

En 1996, en el gobierno de Álvaro Arzú, se aprueba la Ley del Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia Económica 1996 -ISETBE-, contenida en el Decreto Número 31-96 del Congreso de la República de Guatemala. El gobierno recurría a este impuesto al considerar que la Junta Monetaria determinó la existencia de desequilibrios fiscales y considerar las pérdidas operacionales del Banco de Guatemala, su vigencia era de dos años y presentaba las siguientes tarifas, sobre los ingresos brutos: 1% (1996) y 1.5% (1997); y sobre el activo neto total: 2% (1996) y 3% (1997).

En el Cuadro No. 2, se describen los ingresos tributarios netos del período comprendido de 1996 al 1999.

Cuadro 2
Ingresos Tributarios Netos 1996-1999
- Millones de Quetzales -

Descripción	1996	1997	1998	1999
Impuestos Directos	2,016.4	2,260.9	2,379.8	2,907.3
Sobre la Renta	1,491.2	1,263.3	1,610.3	1,815.7
Sobre el Patrimonio	27.2	21.1	9.3	12.3
IEBE (Impuesto)	1.44	0.144	-	-
ISETBE (Impuesto)	496.6	976.4	37.9	3.5
Impuestos Indirectos	6,406.3	7,841.7	9,193.6	10,455.3
Impuesto al Valor Agregado	3,579.0	4,523.3	5,299.0	6,241.0
IVA sobre Ventas	1,737.1	2,083.6	2,190.7	2,685.1
IVA Importaciones	1,841.9	2,439.7	3,108.4	3,556.0
Derechos Arancelarios	1,475.5	1,511.5	1,682.5	1,813.9
Derivados del Petróleo	604.0	933.9	1,267.2	1,403.3
Sobre Bebidas	142.7	153.5	221.3	250.9
Sobre Tabacos	158.9	181.6	193.9	175.3
Timbres	196.9	168.6	226.3	251.1
Circulación de Vehículos	112.3	141.2	142.4	148.1
Regalías	9.0	137.3	21.2	1.3
Salidas del País	6.4	13.1	77.8	98.5
Otros	121.6	77.7	62.2	71.8
Total Tributarios	8,422.7	10,102.6	11,573.4	13,362.7

Fuente: Ministerio de Finanzas Públicas, Dirección de Análisis Fiscal.

En cuadro anterior muestra, que durante la vigencia del Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia Económica 1996 -ISETBE-, éste generó un total de 1,514.40 millones de quetzales para el Estado, es preciso indicar que en 1996, se aplicaba una tarifa del uno por ciento (1%) y dos por ciento (2%), y en 1997, del uno punto cinco por ciento (1.5%) y tres por ciento (3%), debido a ello se observa un incremento en la recaudación. Dicho impuesto en 1997, generó la mayor recaudación, lo que representa 9.66% de los ingresos totales tributarios de ese año. Para los otros años, la recaudación en relación a los ingresos totales tributarios sería de: 5.90% (1996); 0.33% (1998); y 0.03% (1999). A pesar de la vigencia de éste impuesto, los recursos generados resultaron ser mínimos e inclusive de 1997 en adelante se reflejó déficit presupuestario.¹⁰⁰

¹⁰⁰ Ver Anexo II

En 1995, en una propuesta de reforma tributaria, el Congreso de la República de Guatemala, aprueba el Decreto No. 32-95, Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA-, con una tarifa del uno punto cinco por ciento (1.5%) sobre la cuarta parte del monto que resulte de restar el total de activos, el total de créditos fiscales, el total de pasivos y las utilidades retenidas. Posteriormente fue reformado por el Decreto No. 116-97. Sin embargo, durante el gobierno de Álvaro Arzú, en 1997, en una reedición del impuesto, se aprueba el -IEMA-, contenida en el Decreto No. 99-98 del Congreso de la República, posteriormente modificada por el Decreto No. 80-2000 y el Decreto No. 36-2001. Finalmente, sus tarifas serían tres punto cinco por ciento (3.5%) sobre el activo neto total; y dos punto veinticinco por ciento (2.25%) sobre los ingresos brutos.

El Cuadro No. 3 presenta los ingresos tributarios netos del período comprendido de 1998 al 2009.

Cuadro 3
Ingresos Tributarios Netos 1998-2009
- Millones de Quetzales -

Descripción	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Impuestos Directos	2,379.8	2,907.3	3,312.2	3,864.1	5,085.4	5,257.8	5,376.6	6,057.9	7,655.9	8,668.5	9,714.3	9,715.3
Sobre la Renta	1,610.3	1,815.7	2,001.2	2,357.9	2,556.0	2,691.5	3,286.7	4,375.1	5,433.7	6,598.1	7,352.0	7,198.8
Sobre el Patrimonio	9.3	12.3	17.4	8.9	8.9	8.6	9.1	9.1	9.1	14.5	15.9	9.5
ISETBE (Impuesto)	37.9	3.5	2.3	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IEMA	722.3	1,075.8	1,291.3	1,497.4	2,520.5	2,557.6	854.8	26.3	14.5	8.9	10.6	1.8
Impuestos Indirectos	9,193.6	10,455.3	11,690.8	12,064.7	14,209.2	15,023.0	16,597.3	17,252.2	19,582.2	22,874.9	23,643.9	22,018.7
Impuesto al Valor Agregado	5,299.0	6,241.0	7,092.6	6,983.4	8,618.4	9,288.6	10,482.3	10,752.7	12,497.5	15,377.0	16,155.2	15,015.5
IVA sobre Ventas	2,190.7	2,685.1	2,903.4	2,725.8	3,376.4	3,511.9	4,036.8	3,737.6	4,473.3	5,613.5	5,830.9	6,074.6
IVA Importaciones	3,108.4	3,556.0	4,189.2	4,257.6	5,242.0	5,776.7	6,445.5	7,015.1	8,024.2	9,763.5	10,324.4	8,940.9
Derechos Arancelarios	1,682.5	1,813.9	1,806.2	1,979.0	2,262.9	2,383.9	2,427.1	3,714.5	2,603.5	2,653.9	2,427.2	2,138.8
Derivados del Petróleo	1,267.2	1,403.3	1,389.4	1,620.7	1,600.0	1,496.9	1,768.7	485.3	1,942.7	2,047.3	1,938.4	2,184.2
Sobre Bebidas	221.3	250.9	202.4	253.7	304.5	285.9	229.5	372.1	401.9	426.6	436.9	435.1
Sobre Tabacos	193.9	175.3	205.2	233.5	262.6	278.3	264.2	312.0	321.3	355.2	342.4	339.9
Timbres	226.3	251.1	182.1	158.4	184.7	176.8	288.4	313.3	391.7	391.9	376.5	594.8
Circulación de Vehículos	142.4	148.1	186.2	221.2	250.6	257.0	268.3	319.1	327.3	353.1	401.6	467.5
Regalías	21.2	1.3	393.9	284.6	377.3	506.2	494.2	591.3	671.6	801.2	1,228.2	515.0
Salidas del País	77.8	98.5	134.9	161.4	161.0	163.5	190.9	197.2	202.2	229.0	227.9	225.6
Distribución de Cemento	-	-	-	69.4	82.8	83.8	86.6	92.8	109.6	116.6	104.8	98.7
Otros	62.2	71.8	97.9	99.3	104.4	102.1	97.2	102.0	112.9	123.0	4.7	3.6
Total Tributarios	11,573.4	13,362.7	15,003.0	15,928.7	19,294.7	20,280.7	21,974.0	23,310.0	27,238.1	31,543.3	33,358.1	31,733.9

Fuente: Ministerio de Finanzas Públicas, Dirección de Análisis Fiscal.

Como se observa en el cuadro anterior, existe un aumento en la recaudación del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA- de 1999 al 2003, debido a las modificaciones que sufrió el impuesto. En 1998, las tarifas aplicadas eran del 2.5% sobre los activos netos y 1.25% sobre los ingresos brutos, posteriormente, se aumentó la base tributaria y finalmente, en el 2001, se establecen las tarifas de 3.5% sobre los activos netos y 2.25% sobre los ingresos brutos. La recaudación total de este impuesto durante ese período, fue de 10,581.80 millones de quetzales, los mayores ingresos los generó en el 2002 y 2003, lo que representa 13.06% y 12.61% respectivamente, sobre los ingresos totales tributarios de esos años. Para los otros años representó: 6.24% (1998); 8.05% (1999); 8.61% (2000); 9.40% (2001); 3.89% (2004); 0.11% (2005); 0.05% (2006); 0.03% (2007); 0.03% (2008); y 0.006% (2009).

En el año 2003, como se mencionó anteriormente, se interpuso un recurso de inconstitucionalidad sobre el Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA-, el que resolvió favorablemente la Corte de Constitucionalidad en el año 2004. Ante lo resuelto por la Corte de Constitucionalidad, siendo presidente Oscar Berger, se busca sustituir el -IEMA- con un nuevo impuesto.¹⁰¹ Ese mismo año, se propone y se aprueba la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP-, contenida en el Decreto No. 19-04 del Congreso de la República. Este impuesto surge al considerar las medidas necesarias para un reordenamiento tributario, con el objeto de enfrentar la situación económica del país, que a corto plazo provean al Estado de recursos financieros y dar cumplimiento a los compromisos asumidos en los Acuerdos de Paz.

El -IETAAP-, en su estructura es la continuidad del -IEMA-, presenta reducciones progresivas hasta perder su vigencia, para los períodos del 01 de julio al 31 de diciembre 2004, una tarifa del dos punto cinco por ciento (2.5%); para períodos del 01 de enero al 30 de junio 2006, una tarifa del uno punto veinticinco por ciento (1.25%); para períodos del 01 de julio 2006 al 31 de diciembre 2007, una tarifa del uno por

¹⁰¹ Inicialmente se manejaba la propuesta del Impuesto para la Financiación de los Acuerdos de Paz -IFAP- o bien realizar una modificación al -ISR-, pero no encontró el apoyo necesario.

ciento (1%); posteriormente, con el Decreto No. 69-2007 del Congreso de la República, se prolonga la vigencia para el período del 01 de enero al 31 de diciembre 2008, con una tarifa del uno por ciento (1%).

El Cuadro No. 4, presenta los ingresos tributarios netos del período comprendido del 2004 al 2009.

Cuadro 4
Ingresos Tributarios Netos 2004-2009
- Millones de Quetzales -

Descripción	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Impuestos Directos	5,376.6	6,057.9	7,655.9	8,668.5	9,714.3	9,715.3
Sobre la Renta	3,286.7	4,375.1	5,433.7	6,598.1	7,352.0	7,198.8
Sobre el Patrimonio	9.1	9.1	9.1	14.5	15.9	9.5
IEMA	854.8	26.3	14.5	8.9	10.6	1.8
IETAAP	1,226.0	1,647.3	2,198.6	2,046.9	2,335.8	676.5
IS	-	-	-	-	-	1,828.6
Impuestos Indirectos	16,597.3	17,252.2	19,582.2	22,874.9	23,643.9	22,018.7
Impuesto al Valor Agregado	10,482.3	10,752.7	12,497.5	15,377.0	16,155.2	15,015.5
IVA sobre Ventas	4,036.8	3,737.6	4,473.3	5,613.5	5,830.9	6,074.6
IVA Importaciones	6,445.5	7,015.1	8,024.2	9,763.5	10,324.4	8,940.9
Derechos Arancelarios	2,427.1	3,714.5	2,603.5	2,653.9	2,427.2	2,138.8
Derivados del Petróleo	1,768.7	485.3	1,942.7	2,047.3	1,938.4	2,184.2
Sobre Bebidas	229.5	372.1	401.9	426.6	436.9	435.1
Sobre Tabacos	264.2	312.0	321.3	355.2	342.4	339.9
Timbres	288.4	313.3	391.7	391.9	376.5	594.8
Circulación de Vehículos	268.3	319.1	327.3	353.1	401.6	467.5
Regalías	494.2	591.3	671.6	801.2	1,228.2	515.0
Salidas Del País	190.9	197.2	202.2	229.0	227.9	225.6
Distribución de Cemento	86.6	92.8	109.6	116.6	104.8	98.7
Otros	97.2	102.0	112.9	123.0	4.7	3.6
Total Tributarios	21,974.0	23,310.0	27,238.1	31,543.3	33,358.1	31,733.9

Fuente: Ministerio de Finanzas Públicas, Dirección de Análisis Fiscal.

El cuadro anterior, muestra los ingresos recaudados por el -IETAAP-, que surge después de haber resuelto la Corte de Constitucionalidad, favorablemente sobre un

recurso de inconstitucionalidad¹⁰² interpuesto por el sector privado organizado del país -CACIF-¹⁰³ contra el -IEMA-. Durante este período se da un aumento en la recaudación del -IETAAP-, por la modificación en las tarifas impositivas. Dicho impuesto, generó durante este período un total de 10,131.10 millones de quetzales, el mayor ingreso en relación a los ingresos, lo generó en el 2006, que representa el 8.07% de los ingresos totales tributarios de ese año. Para los otros años representó 5.58% (2004); 7.07% (2005); 6.49% (2007); 7% (2008) y 2.13% (2009).

En el 2008, asume como presidente Álvaro Colom. A finales de ese mismo año, concluía la vigencia del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP-, pero el gobierno, no podía prescindir de los ingresos de dicho impuesto y mientras encontraba otra forma de financiamiento, decide ampliar su vigencia para finales del 2008, mediante una modificación a la Ley del -IETAAP-. Al vencer el -IETAAP- en 2008, el gobierno manifestó nuevamente la falta de recursos¹⁰⁴ y en diciembre 2008, envió al Congreso de la República, la propuesta de un nuevo impuesto extraordinario. Es así, como de urgencia nacional, se aprueba la Ley del Impuesto de Solidaridad -IS-, contenida en el Decreto No. 73-2008 del Congreso de la República, con vigencia a partir del 01 de enero 2009, con una tarifa de uno por ciento (1%) sobre la base del que sea mayor entre la cuarta parte del activo neto o ingresos brutos. Este impuesto surge al considerar que la Constitución Política de la República obliga a observar el principio de solidaridad, al establecer que el Estado tiene como fin supremo la realización del bien común y que se considera impostergable, buscar los mecanismos que mantengan y fortalezcan la recaudación tributaria y que permita al Estado contar con los recursos financieros necesarios para el financiamiento de programas de inversión social.

A continuación se presenta el Cuadro No. 5, que reflejan los ingresos tributarios por el período comprendido del 2009 al 2011.

¹⁰² Expedientes Acumulados 1766-2001 y 181-2002. Diario de Centro América, 02 de febrero 2004.

¹⁰³ Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras.

¹⁰⁴ A pesar de los ingresos recaudados por la vigencia del -IETAAP-, el Estado reflejó saldos presupuestarios negativos. Ver Anexo II

Cuadro 5
Ingresos Tributarios 2009-2011
- Millones de Quetzales -

Descripción	2009*	2010**	2011***
Impuestos Directos	9,715.3	10,329.8	1,827.6
Sobre la Renta	7,198.8	7,743.4	1,193.8
Sobre el Patrimonio	9.5	10.6	1.6
IEMA	1.8	2.0	-
IETAAP	676.5	43.8	-
ISO	1,828.6	2,530.0	628.0
Impuestos Indirectos	22,018.7	25,671.9	4,568.3
Impuesto al Valor Agregado	15,015.5	19,122.4	3,532.6
IVA sobre Ventas	6,074.6	7,995.1	1,723.3
IVA Importaciones	8,940.9	11,127.3	1,809.3
Derechos Arancelarios	2,138.8	2,370.7	347.4
Derivados del Petróleo	2,184.2	2,178.7	348.1
Sobre Bebidas	435.1	477.2	87.9
Sobre Tabacos	339.9	346.7	49.9
Timbres	594.8	571.6	119.3
Circulación de Vehículos	467.5	505.1	66.0
Regalías	515.0	687.9	86.8
Salidas Del País	225.6	224.4	26.7
Distribución de Cemento	98.7	98.7	16.6
Otros	3.6	3.6	0.5
Total Tributarios	31,733.9	36,914.0	6,509.4

*/ Ingresos tributarios netos.

**/ Ingresos tributarios brutos (no contempla la devolución del crédito fiscal -IVA-).

***/ Ingresos tributarios brutos a febrero (no contempla la devolución del crédito fiscal -IVA-).

Fuente: Elaboración propia con datos del Ministerio de Finanzas Públicas e Intendencia de Recaudación y Gestión -SAT-.

Como se observa en el 2009, que es el primer año de vigencia del Impuesto de Solidaridad -IS-, este generó un ingreso de 1,828.6 millones de quetzales, lo que representa 5.76% de los ingresos tributarios netos de ese año y en el 2010, generó 2,530.0 millones de quetzales, lo que representa 6.85% del total de ingresos tributarios brutos. A septiembre de 2011, el -IS- generó ingresos por un total de 4,986.60 millones de quetzales -monto que incluye ingresos netos y brutos-. Sin embargo, a pesar de obtener estos ingresos adicionales, el Estado sigue reflejando déficit presupuestario en cada uno de esos años.¹⁰⁵

¹⁰⁵ Ver Anexo II

4.3 SITUACIÓN FINANCIERA DEL ESTADO

Como se ha abordado, Guatemala es uno de los países que cuenta con una de las finanzas públicas más débiles en términos de recaudación y progresividad de su sistema tributario, lo cual dificulta al Estado enfrentar los desafíos para lograr sus objetivos. En ese sentido, es importante indicar, que el Estado depende esencialmente de los ingresos tributarios y la deuda pública para financiarse.¹⁰⁶

Respecto a los tributos, en 1990 los impuestos sobre el ingreso, utilidades y ganancias de capital -compuestos prácticamente por el ISR- representaron el 92,0% del total de impuestos directos del Gobierno Central, mientras que el 8,0% restante correspondió a los impuestos sobre la propiedad. Más adelante, en el transcurso de la década de los noventa, el Gobierno Central procedió a realizar reformas al Impuesto sobre la Renta -ISR-, concatenadas con la implementación de impuestos temporales de apoyo al -ISR-, lo que incidió en que a partir de 1996, el sistema ISR-Impuesto mínimo, conformara prácticamente la totalidad de los impuestos directos recaudados por el gobierno central.

A pesar de ello la carga tributaria de Guatemala, sigue siendo de las más bajas de América Latina,¹⁰⁷ pese a haberse incrementado.¹⁰⁸ Esta tendencia no ha sido creciente en todos los años, sino más bien escalonada. En ese sentido, los Acuerdos de Paz establecieron que la carga tributaria para el año 1998 debía ser superior en 50% a la registrada oficialmente en 1995; cifra equivalente a 13,2% del -PIB-.¹⁰⁹ Esta meta indicativa se reprogramó en dos oportunidades y, no obstante, sigue sin ser alcanzada.

¹⁰⁶ Ver Anexo II (Cont.)

¹⁰⁷ A pesar de que la participación en el -PIB- del nivel de imposición general a los bienes de consumo es similar al de los países desarrollados, la diferencia de éstos radica en la imposición al patrimonio y renta, especialmente a la renta personal.

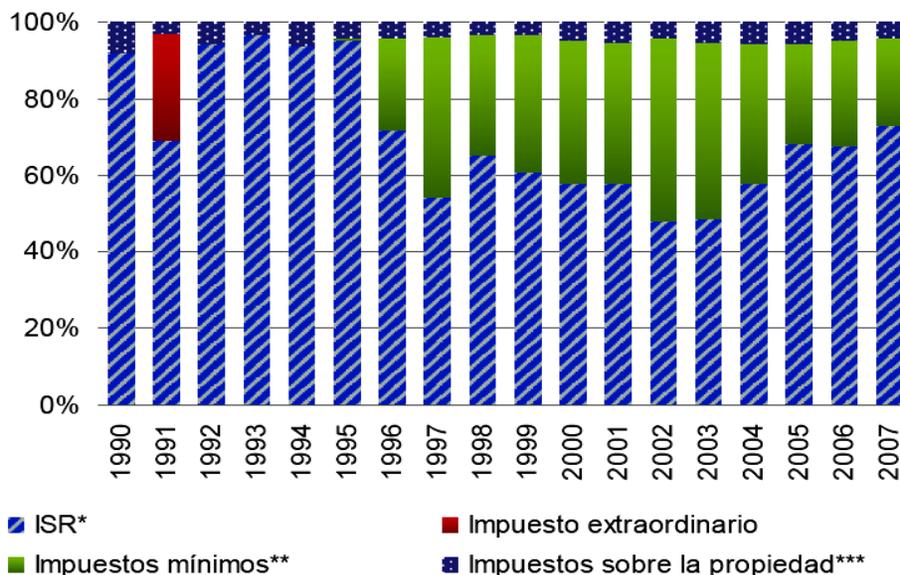
¹⁰⁸ Ver Anexo XIV

¹⁰⁹ Cifras de acuerdo a las nuevas Cuentas Nacionales

Al respecto, los impuestos directos han significado, en promedio, alrededor del 25% de la recaudación, mientras que los indirectos el 75% restante, aunque en el período 2004–2007, los impuestos directos elevaron su participación al 28% de la recaudación. Por su parte, durante los últimos años el Impuesto al Valor Agregado -IVA- neto de devoluciones ha alcanzado casi el 50% de la recaudación tributaria total, como efecto combinado de una mejor gestión del cobro de este impuesto, producto de las últimas reformas de fortalecimiento de la administración tributaria, entre otros.

En la Gráfica 2, se observa cual es la estructura de los impuestos directos en Guatemala, período comprendido de 1990 al 2007.

Gráfica 2
Estructura de los Impuestos Directos del
Gobierno General de Guatemala 1990-2007
- Porcentajes de los Impuestos Directos Totales -



*/ ISR sobre personas individuales y jurídicas e IPF.

**/ Son impuestos de apoyo al ISR.

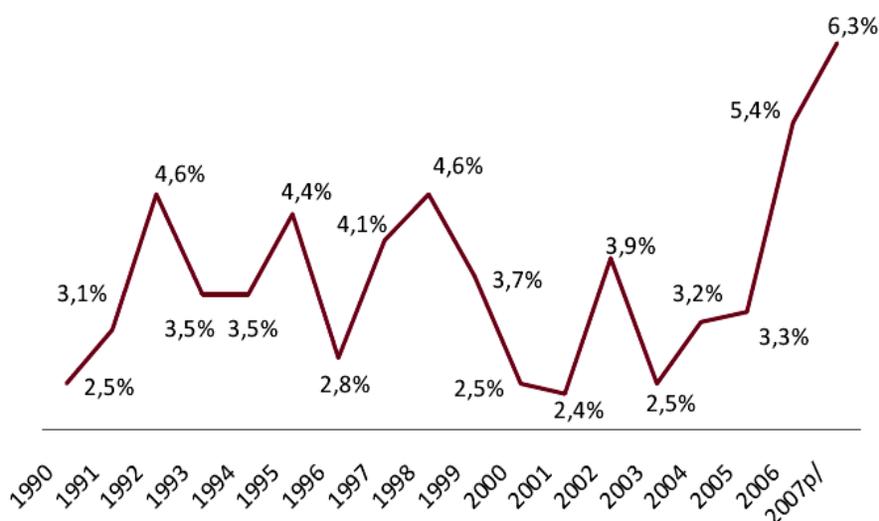
***/ Incluye impuestos a la propiedad recaudados por el Gobierno Central y el IUSI recaudado por los gobiernos locales.

Fuente: CEPAL: La Tributación Directa en América Latina, Equidad y Desafíos en el Caso de Guatemala. Maynor Cabrera. Santiago de Chile, 2009.

Al considerar la tributación y especialmente los impuestos al ingreso, riqueza y otras contribuciones, constituyen la parte más débil de las contribuciones que la ciudadanía realiza al sector público, lo que vulnera la equidad vertical. Además, si se consideran los problemas de rezago competitivo del país y la falta de atractivo en las inversiones, que al otorgar beneficios e incentivos tributarios, debilitan la suficiencia de recursos del Estado y favorecen la inequidad horizontal.

Sin embargo, es incomprensible la difícil situación financiera del Estado, cuando como se observa en la Gráfica 3, la economía del país en el período comprendido de 1990 al 2007, creció a un promedio del 3,7% anual.

Gráfica 3
Crecimiento del -PIB- (1990-2007)
- Porcentajes -



Fuente: CEPAL: La Tributación Directa en América Latina, Equidad y Desafíos en el Caso de Guatemala. Maynor Cabrera. Santiago de Chile, 2009.

Uno de los paradigmas de la administración financiera del Estado guatemalteco en su historia reciente, ha sido el mantenimiento del equilibrio fiscal. Este criterio de desempeño de la política fiscal, que puede calificarse de prudente, se profundizó en los últimos años al mantenerse el déficit presupuestario en no más del 2% del Producto Interno Bruto -PIB-, acompañado de una política de gasto muy conservadora.

A partir de la instauración de la democracia en el país, los gobiernos de turno impulsaron reformas tributarias para contar con mayores recursos, como se ha descrito. Sin embargo, la viabilidad de estas iniciativas se ha comprometido al enfrentarse el Ejecutivo con el sector privado, los cuales han logrado debilitar significativamente dichas reformas antes de aprobarse, y en otros casos, sustraer del orden legal algunas disposiciones tributarias por la vía de la interposición de recursos de inconstitucionalidad.

Los Acuerdos de Paz de 1996, definieron que la política fiscal, debía reformarse con el propósito de mejorar la capacidad de recaudación, de gestión y de ejecución de los ingresos y egresos. En seguimiento a estos compromisos, fue posible incrementar la recaudación tributaria y el gasto público.

Bajo esa perspectiva, el sistema tributario guatemalteco, aún presenta dificultades para obtener recursos, a pesar que cuenta con un sistema tributario moderno, que descansa en cuatro impuestos, el -IVA-, -ISR-, -ISO- y aranceles, sin embargo, esta estructura formal oculta serios problemas de evasión y excesivas deducciones y exenciones. Aunque la recaudación de los impuestos ha mejorado en los últimos años, principalmente, por la creación de la -SAT-, que ha fortalecido la recaudación y fiscalización, los avances se han focalizado en el -IVA-, que representa el impuesto con mayores ingresos.¹¹⁰ Sin embargo, éste no ha sido el caso de la tributación directa, que presenta escasos o nulos avances, en los que se han realizado modificaciones de carácter temporal, como los impuestos extraordinarios -impuestos mínimos-.

Los ingresos tributarios han sido la principal fuente de recursos del Estado para el financiamiento del gasto público. En ese sentido, precisamente en los años de 1990-2007, la recaudación tributaria cubrió cerca del 79% del gasto del Gobierno Central, como se puede apreciar en el Cuadro 6.

¹¹⁰ Ver Anexo I

Cuadro 6
Guatemala: Cuentas Fiscales del Gobierno Central
- Porcentajes del PIB -

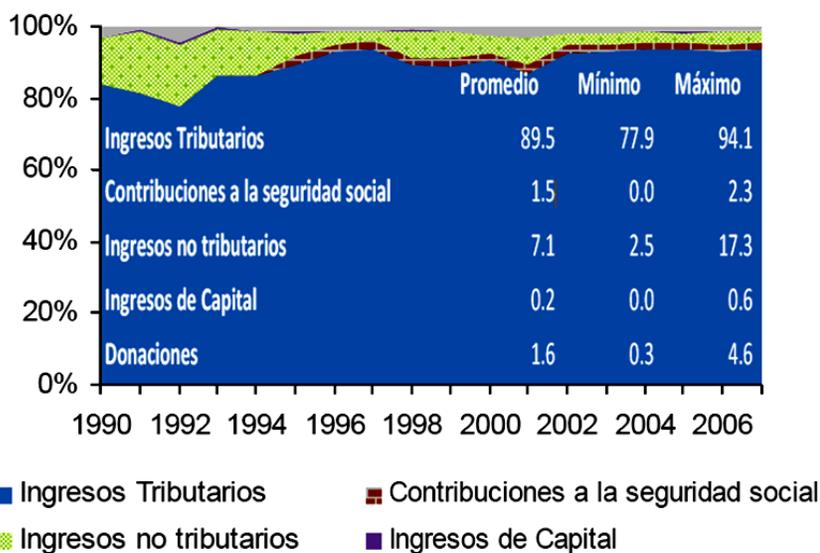
Concepto	1990	1995	2000	2005	2006	2007
Ingresos Totales	8,9	9,7	11,7	12,0	12,7	12,9
Tributarios	7,5	8,7	10,6	11,2	11,9	12,1
Contribuciones a la Seguridad Social	-	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3
Ingresos no tributarios y de capital	1,2	0,7	0,6	0,3	0,5	0,4
Donaciones	0,3	0,1	0,3	0,2	0,2	0,2
Gastos Totales	11,5	10,3	13,7	13,7	14,7	14,3
Resultado Presupuestario	(2,6)	(0,6)	(2,0)	(1,7)	(1,9)	(1,4)

Fuente: CEPAL: La Tributación Directa en América Latina, Equidad y Desafíos en el Caso de Guatemala. Maynor Cabrera. Santiago de Chile, 2009.

Como se observa en el cuadro anterior, estos resultados son reflejo de los Acuerdos de Paz de 1996, que estipularon que la política fiscal, debía reformarse con el propósito de mejorar la capacidad de recaudación, de gestión y de ejecución de los ingresos y egresos. A pesar de que ha sido posible incrementar la recaudación tributaria y el gasto público, aún no es lo suficiente para el Estado.

En la Gráfica 4, se describe cual es la composición de los ingresos del Gobierno Central por el período comprendido de 1990 al 2006, durante este período, los ingresos tributarios representaron en promedio, el 90% de los ingresos totales del Gobierno Central.

Gráfica 4
Ingresos Gobierno Central 1990-2006
- Porcentaje del Ingreso Total -



Fuente: CEPAL: La Tributación Directa en América Latina, Equidad y Desafíos en el Caso de Guatemala. Maynor Cabrera. Santiago de Chile, 2009.

En la gráfica anterior, se observa cómo se integran los ingresos del gobierno central, de ellos es importante señalar, que el rubro de ingresos no tributarios, se han reducido considerablemente, debido a la privatización de las principales empresas estatales guatemaltecas.

Como se ha mencionado, derivado de los problemas financieros del Estado, ha sido frecuente por parte de los gobiernos de turno, recurrir a introducir impuestos extraordinarios directos y al endeudamiento público. Sin embargo, estas decisiones, resultan ser coyunturales y/o cortoplacistas, al continuar el desfinanciamiento del Estado. En el caso, de los impuestos extraordinarios directos, como se abordó en capítulos anteriores, la recaudación ha sido mínima, si se consideran los años que mayor ingreso generaron, el -IEBE- 10.56% (1991); -ISETBE- 9.66% (1997); -IEMA- 13.06% (2002); -IETAAP- 8.07% (2006) e -IS- 5.76% (2009), lo que conlleva a indicar, que los montos de recaudación generados, son en promedio, el 9.42% de los ingresos

totales anuales, y se observa, una tendencia de disminución en cuanto al promedio de recaudación de los impuestos, exceptuando el -IEMA-. Sin embargo, a pesar de introducir estos impuestos mínimos, los ingresos totales generados por el rubro de impuestos, continúan siendo bajos en relación al Producto Interno Bruto y más aún, al compararlos con la carga tributaria en América Latina.¹¹¹

Partiendo de que los recursos generados por los impuestos extraordinarios directos han sido insuficientes, los distintos gobiernos, han recurrido a financiarse con deuda pública. Guatemala se ha caracterizado por manejar niveles reducidos de deuda pública total, sin embargo, en los últimos años se ha incrementado, especialmente a partir del año 2008, debido a la crisis económica internacional, que afectó de manera severa los ingresos fiscales.

Es importante indicar, que la deuda se divide en interna y externa, ésta última, puede ser positiva, siempre que se utilice para financiar inversiones productivas, sin embargo, un elevado nivel de deuda externa, puede limitar el crecimiento económico, en especial la de países con bajos ingresos como Guatemala, en la medida de que la deuda externa, llegue a superar la capacidad de pago del país. Además, el análisis de esta variable, cobra especial importancia en la medida en que el pago de los servicios de la deuda, obliga a los gobiernos a dejar de destinar importantes recursos a programas de gasto público. Incluso, debe tenerse en cuenta que elevados niveles de deuda, pueden provocar que los países, posterguen el pago del servicio de la deuda externa, con el fin de contar con un mayor margen de maniobra e incluso flexibilicen el gasto público, con el fin de evitar presiones sobre las finanzas públicas.

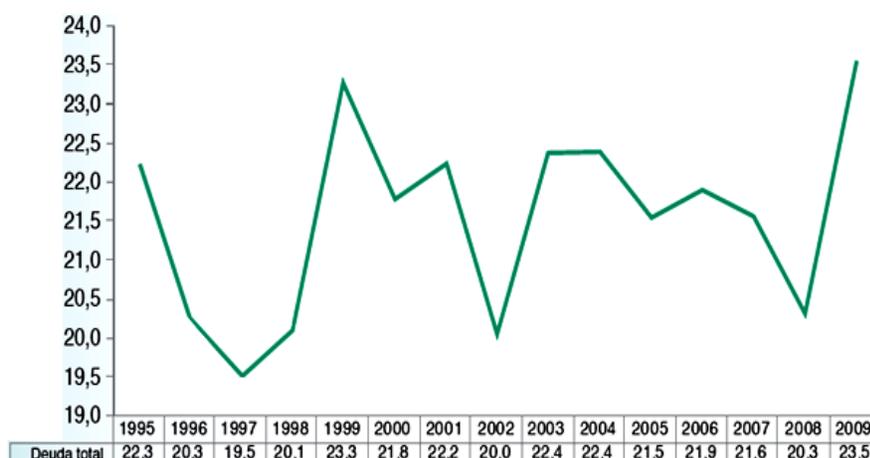
Respecto a los indicadores de solvencia de Guatemala, aparentan reflejar un grado aceptable. Sin embargo, cuando se contrasta la información de los saldos de la deuda pública con los ingresos totales del Gobierno, la situación no parece ser tan positiva. El valor crítico máximo para la deuda pública con relación a los ingresos totales debe ser

¹¹¹ Ver Anexo XIII y XIV

igual a 250%, en ese sentido, la situación de Guatemala se deterioró fuertemente en los últimos años.¹¹²

La Gráfica 5, presenta los niveles de deuda pública del período de 1995-2009 han variado considerablemente en algunos años, especialmente si se compara el 2008 respecto al 2009, donde se observa un incremento significativo de deuda.

Gráfica 5
Guatemala: Deuda Pública Total 1995-2009
- Como Porcentaje del PIB -



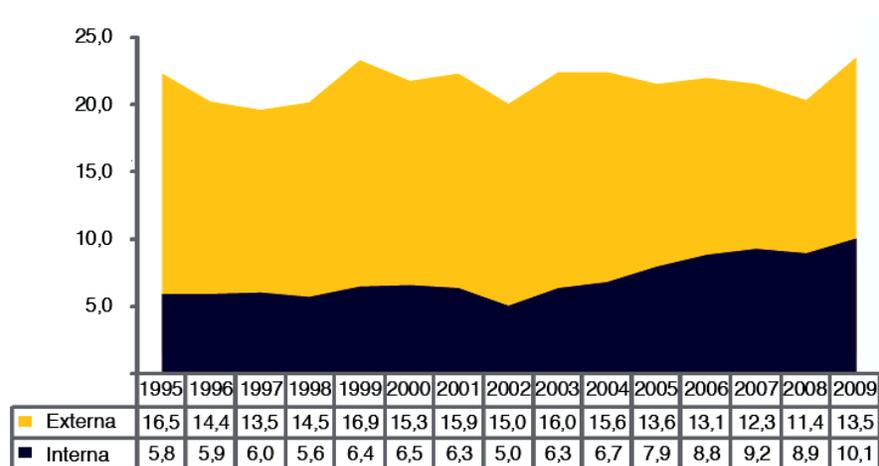
Fuente: SEGEPLAN, con datos del Banco de Guatemala.

Para que el país disminuya sus grados de endeudamiento, es necesario que se reduzcan los déficit fiscales en los próximos años, a niveles de alrededor del 1% del -PIB-. Esto puede lograrse con la realización de medidas que fortalezcan la recaudación tributaria y la contención del crecimiento de los gastos públicos -estos pueden tener costos elevados-.

¹¹² Ver Anexo XV

En la Gráfica 6, se observa la integración de la deuda pública interna y externa en Guatemala por el período comprendido de 1995 al 2009.

Gráfica 6
Guatemala: Deuda Pública Interna y Externa 1995-2009
- Como Porcentaje del PIB -



Fuente: SEGEPLAN, con datos del Banco de Guatemala.

Como se observa en la gráfica anterior, la composición del endeudamiento público del país se modificó al incrementarse la proporción de deuda interna respecto a la deuda externa, que se redujo a lo largo del período 1995- 2008. En el año 1995, tan solo un 26% de la deuda pública correspondía a la deuda interna, mientras que para el año 2009 este valor subió hasta el 43%.

Según -SEGEPLAN-, la mayor parte de la deuda externa corresponde a deuda contratada con organismos multilaterales como el -BCIE-, -BID- y -BM-. La deuda multilateral se mantuvo, como porcentaje del -PIB-, entre 7.5% y 9.5% durante los años de 1998 a 2008. Posteriormente, debido a la crisis internacional, aumentó al 9.9% del -PIB-. Al año 2009, el organismo multilateral más importante es el -BID-, seguido del -BM- y luego el -BCIE-.

4.3.1 Fragilidad Financiera del Estado

Como se ha descrito anteriormente, los ingresos totales del Estado se obtienen:

i). Ingresos corrientes que incluyen, los ingresos tributarios, no tributarios y transferencias corrientes. Los ingresos tributarios, son los que resultan de la potestad que tiene el Gobierno de establecer gravámenes, que constituyen un pago obligatorio de tributos con fines públicos. Incluye los impuestos directos e indirectos; los ingresos no tributarios, son los que provienen de la prestación de servicios, venta de bienes, entre otros; y las transferencias corrientes, que son los ingresos recibidos de personas, entes y órganos del sector público, privado y externo para financiar gastos corrientes; e, ii). Ingresos de capital, que son ingresos constituidos por fondos, bienes o recaudaciones que producen modificaciones en la situación patrimonial de las instituciones públicas. Incluye los ingresos por la venta de activos tangibles e intangibles, reembolsos por préstamo concedidos, transferencias de capital, entre otros.

En el caso de los gastos totales, estos pueden ser: i). Gastos corrientes, que incluyen las remuneraciones, bienes y servicios, prestaciones a la seguridad social, intereses, transferencias, entre otros; y, ii). Gastos de capital, que comprenden aquellas erogaciones que contribuyen a ampliar la infraestructura social y productiva, así como a incrementar el patrimonio del sector público;

La pérdida de control sobre el presupuesto es fuente de desequilibrio e inestabilidad con efectos negativos. Lo que generalmente hace recurrir al financiamiento, que son recursos que tienen el propósito de cubrir las necesidades derivadas de la insuficiencia de los ingresos corrientes y de capital, mediante la adquisición de cuentas de pasivo por la utilización de créditos y colocación de títulos valores internos y externos. Este puede ser endeudamiento interno y externo.

Como se ha mencionado anteriormente, en las últimas dos décadas el Estado de Guatemala refleja déficit presupuestario, al considerar que gasta más de lo que recibe.¹¹³

En ese sentido, el cuadro 7 presenta la integración de los ingresos y egresos del Estado por el período comprendido del 2001 al 2010.

Cuadro 7
Situación Financiera de la Administración Central 2001-2010
- Millones de Quetzales -

Concepto	2001**	2002**	2003**	2004**	2005**	2006**	2007**	2008**	2009**	2010**
MEMORANDUM										
Ingresos Totales Netos	18,222.1	20,771.5	21,808.7	23,462.1	24,906.7	29,250.2	33,610.5	35,578.0	34,037.2	37,425.1
Ingresos Corrientes Netos	18,207.7	20,758.1	21,749.4	23,461.5	24,881.1	29,214.8	33,583.7	35,547.0	34,025.9	37,397.3
Ingresos Tributarios Netos	15,928.7	19,294.7	20,280.7	21,974.0	23,310.0	27,238.1	31,543.3	33,358.1	31,811.7	34,772.0
Impuestos Indirectos Netos	12,064.7	14,209.2	15,023.0	16,597.3	17,252.2	19,582.2	22,874.9	23,643.9	22,096.5	24,442.1
Impuesto al Valor Agregado Neto	6,983.4	8,618.4	9,288.6	10,482.3	10,752.7	12,497.5	15,377.0	16,155.2	15,015.5	16,980.4
Gastos Totales (Sin Dev.Créd.Fisc.IVA)	21,327.0	22,541.1	26,333.4	25,542.2	28,500.5	33,721.4	37,382.1	40,355.4	43,708.8	48,385.4
Gastos Corrientes	15,196.2	15,687.7	17,529.6	17,429.5	18,927.3	21,621.9	24,780.5	27,134.4	31,160.5	34,656.6
Descuentos y Bonificaciones (Sin Devolución del Crédito Fiscal IVA)	14.1	40.0	55.0	25.6	91.8	56.5	86.0	71.1	57.8	103.5
Balance Presupuestario	-3,105.0	-1,769.7	-4,524.7	-2,080.1	-3,593.8	-4,471.2	-3,771.6	-4,777.4	-9,671.7	-10,960.3
Devoluciones de Crédito Fiscal del IVA registradas en la Liquidación Presupuestaria										
PIB a precios corrientes	146,977.8	162,506.8	174,044.1	190,440.1	207,728.9	229,836.1	261,760.1	295,871.5	307,526.0	331,900.0

**/ En cumplimiento a la legislación vigente período 2001-2007, las cifras consignadas en el rubro IVA corresponden al total recaudado menos las devoluciones de Crédito Fiscal del IVA al sector exportador. A partir de 2001, el rubro de gasto Descuentos y Bonificaciones no incluye estos gastos.

***/ Cifras preliminares.

Fuente: Ministerio de Finanzas Públicas.

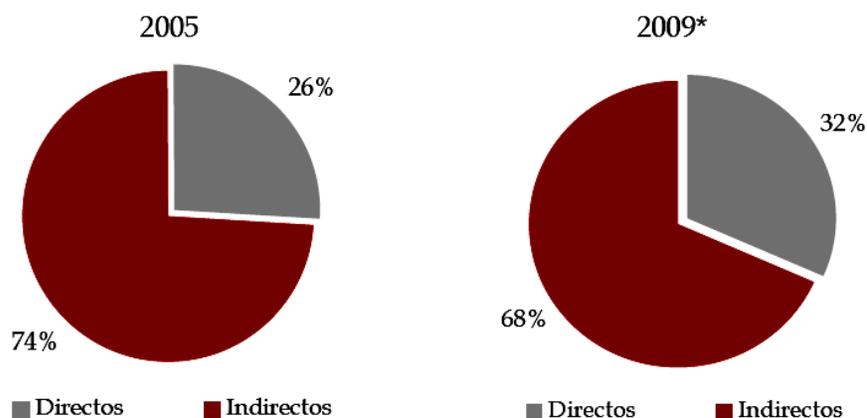
En el cuadro anterior se observa que el Estado depende totalmente de los ingresos corrientes y de ellos, fundamentalmente de los ingresos tributarios que se dividen en impuestos directos e indirectos, siendo esto últimos los que más ingresos generan. También se observa que los gastos totales exceden los ingresos totales de cada año, siendo los gastos corrientes los más altos, éstos incluyen remuneraciones, bienes y servicios, prestaciones, entre otros. Al existir este desequilibrio se observan saldos

¹¹³ Ver Anexo II

negativos en el balance presupuestario, que refleja el déficit presupuestario del Estado, lo que compensa recurriendo a la deuda pública, como se ha descrito anteriormente.

Respecto a los ingresos tributarios, la Gráfica 7, muestra un comparativo de los años 2005 y 2009, respecto a la estructura tributaria.

Gráfica 7
Estructura Tributaria
Años 2005 y 2009



*/ Cifras al mes de noviembre.

Fuente: Asociación de Investigación y Estudios Sociales, con datos del MINFIN.
Evaluación Anual de la Actividad Económica del 2009 y Perspectivas para 2010.

La gráfica anterior, muestra que los ingresos del Estado, descansan fundamentalmente en los ingresos tributarios y especialmente en los impuestos indirectos -consumo-, lo que conlleva a indicar, que a pesar de la incorporación de los impuestos extraordinarios -directos-, éstos ingresos son mínimos y no actúan igualitariamente en función a la carga tributaria, o sea, que el sistema tributario guatemalteco no es progresivo,¹¹⁴ lo que constituye un desafío para los gobiernos de turno.

¹¹⁴ Sistema en el que las personas que están en los niveles de más alto ingreso pagan un porcentaje mayor de sus rentas, que aquellos que tienen un nivel más bajo. Esto significa que la tasa promedio de impuestos aumenta cuando el ingreso sube.

4.4 LEGALIDAD EN LA APLICACIÓN DE LOS IMPUESTOS EXTRAORDINARIOS 1991-2011

Los impuestos extraordinarios directos aplicados en Guatemala, por el período comprendido de 1991 al 2011, son el Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia 1991 -IEBE- (1991-1992); Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia 1996 -ISETBE- (1996-1997); Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA- (1999-2004); Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP- (2004-2008); y el Impuesto de Solidaridad -IS- (2009 - a la fecha),¹¹⁵ aprobados en su oportunidad por el Congreso de la República, la mayoría de ellos de urgencia nacional.

Los impuestos extraordinarios mencionados, fueron introducidos en el sistema tributario bajo el argumento de ser *extraordinarios y temporales*, los que eventualmente en un momento determinado expirarían. Sin embargo, para prolongar su aplicación, fue común encontrar que los mismos, en algunos casos, fue necesario modificar sus fechas de vencimiento para prolongar su vigencia, otros sufrir modificaciones en las tarifas y/o bases imponibles, lo que evidencia la falta de seguridad jurídica, al consolidarse en el sistema como ordinarios y permanentes.

La aplicación de los impuestos extraordinarios directos en Guatemala por período de 1991 al 2011, ha sido un recurso *fácil y sencillo*, coyuntural y/o cortoplacista al que han recurrido los distintos gobiernos al manifestar la falta de ingresos para cumplir sus fines. Sin embargo, estos impuestos como se ha demostrado anteriormente, han reflejado un precario aumento en los ingresos del Estado, sin considerar el arduo trabajo y el desgaste que los gobiernos han sobrellevado para lograr aprobarlos, y especialmente, el cuestionamiento legal sobre el carácter temporal e impositivo que han manifestado los distintos sectores. Así, históricamente en este período, se inició con el Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia 1991

¹¹⁵ Ver Anexo XVII

-IEBE-, durante el gobierno del presidente Jorge Serrano; Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro 1996 -ISETBE-, durante el gobierno del presidente Álvaro Arzú, que fue relevado en 1998, por el Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA-, posteriormente derogado en 2004 por la Corte de Constitucionalidad. Derivado de ello y para impedir la disminución de los ingresos del Estado, se aprobó el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP-, en el gobierno del presidente Óscar Berger. Y por último, en el gobierno del presidente Álvaro Colom, en el 2008 se sustituye el -IETAAP- por el Impuesto de Solidaridad -IS-, el cual se encuentra vigente a la fecha.

En ese contexto, se evidencia que el Estado de Guatemala, en las últimas dos décadas, no ha adquirido la necesaria autonomía ante el poder económico¹¹⁶ para traducir su autoridad en una política tributaria *justa, equitativa y globalmente progresiva, universal y obligatoria*, como se postula en los Acuerdos de Paz y en el peor de los casos, no ha sido capaz de sentar las bases de un sistema tributario eficaz y eficiente.

Al realizar el análisis de la aplicación de los impuestos extraordinarios directos, se debe mencionar que los mismos han tenido un efecto antieconómico e inconstitucional al violar, según cada caso, preceptos y principios fundamentales garantizados en la Constitución Política de la República.

En el caso del Impuesto de Solidaridad -IS- vigente actualmente, se grava directamente el patrimonio de las empresas mercantiles y agropecuarias, lo que redundará en una manifiesta descapitalización de las mismas y a la vez castiga la inversión privada, porque impide que las empresas puedan reinvertir sus utilidades y ampliar su capacidad productiva instalada. Por otro lado, las disposiciones de la ley del -IS- puede indicarse que transgrede: i). El principio de capacidad de pago -contributiva- y la prohibición de impuestos confiscatorios, consagrados en el artículo No. 243 de la

¹¹⁶ Ver Anexo XVI

Constitución Política de la República de Guatemala; ii). La exigencia de un sistema tributario justo y equitativo, prevista en los artículos Nos. 239 y 243 de la Constitución Política de la República; y iii). La exigencia de seguridad jurídica, certeza y razonabilidad de los tributos, consagrada en los artículos Nos. 2 y 3 de la Constitución Política de la República.

Asimismo, el -IS- es incompatible con las siguientes obligaciones fundamentales del Estado, previstas en el artículo No. 119 de la Constitución Política de la República: i). Promover el desarrollo económico de la Nación, al estimular la iniciativa en actividades agrícolas, pecuarias, industriales, turísticas y de otra naturaleza; ii). Otorgar incentivos, de conformidad con las leyes, a las empresas industriales que se establezcan en el interior de la República y contribuyan a la descentralización; iii). Proteger la formación de capital, el ahorro y la inversión; y, iv). Crear las condiciones adecuadas para promover la inversión de capitales nacionales y extranjeros.

La descripción realizada sobre los impuestos extraordinarios directos, vigentes en Guatemala por el período comprendido de 1991 al 2011, tienen como común denominador la falta de ingresos que han manifestado los distintos gobiernos en sus respectivos períodos, como lo manifiestan las partes considerativas de cada uno de los impuestos. Sin embargo, esta falta de ingresos para cumplir sus fines, no es válido al introducir en el sistema tributario del país, impuestos extraordinarios directos, que como se analiza, cada uno de ellos incurre, según su caso, en trasgredir preceptos y principios que garantiza el Estado en la Constitución Política de la República.

Para analizar la aplicación de los impuestos extraordinarios directos, es necesario conocer la regulación legal de éstos. Al respecto, el artículo No. 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece el principio de legalidad, que 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: i). El hecho generador de la relación tributaria; ii). Las exenciones; iii). El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; iv). La base imponible y el tipo impositivo; v). Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y, vi). Las infracciones y sanciones tributarias.

La Constitución de la República, en forma específica, proporciona en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad, al establecer en la misma norma, que son nulas de pleno derecho, las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. En congruencia con esta disposición, el Código Tributario, en su parte inicial indica que, con el objeto de evitar arbitrariedades y abusos de poder, y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, prevalece dicho precepto constitucional.

El artículo No. 239 de la Constitución Política de la República, consagra el principio de legalidad en materia tributaria, que garantiza que la única fuente creadora de tributos debe ser la ley, estableciendo que es potestad exclusiva del Congreso de la República decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como la determinación de las bases de recaudación de dichos tributos. Partiendo de ello, es que la creación de los impuestos extraordinarios directos, se fundamentan en este principio. Sin embargo, al estudiar y analizar los impuestos extraordinarios directos, por el período comprendido de 1991 al 2011, siendo éstos, el Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia 1991 -IEBE-; Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal y de Emisión de bonos del Tesoro de Emergencia Económica 1996 -ISETBE-; Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA-; Impuesto Extemporáneo y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP-; y el Impuesto de Solidaridad -IS-, cada uno vigente en sus respectivos períodos, transgredieron, según el caso, preceptos y esenciales principios constitucionales.

Al analizar, el principio de capacidad de pago establecido en el artículo No. 243 de la Constitución Política de la República, las contribuciones a los gastos públicos deben ser en la medida de las posibilidades económicas de los obligados, es decir, de acuerdo con la capacidad económica que tenga el sujeto pasivo para tributar, la cual depende fundamentalmente de los resultados económicos del mismo sujeto, por lo que quien obtiene mayores ganancias o utilidades, está en mejores posibilidades de efectuar su contribución a los gastos públicos; de ahí que este principio requiera de una personalización o individualización del tributo, que permite determinar cuantitativamente lo que el contribuyente ha ganado o perdido en el ejercicio de su actividad económica durante el período fiscal de que se trate, lo que, a su vez requiere que la base imponible esté constituida por realidades económicas, es decir, por factores que realmente evidencien el grado de riqueza del contribuyente, lo cual determinará su capacidad de pago.

Los impuestos extraordinarios directos mencionados, y concretamente el caso del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA-, Impuesto Extraordinario de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP- y el Impuesto de Solidaridad -IS-, contrarían el principio de capacidad de pago establecido en el artículo No. 243 constitucional, al gravar respectivamente la propiedad de las empresas mercantiles y agropecuarias y otras, sin atender a los resultados económicos que los propietarios de esas empresas obtengan como consecuencia de su explotación; es decir, que lo que se grava es el hecho mismo de la propiedad sobre las empresas mercantiles, sin atender a los resultados utilidad-pérdida que se pueda derivar de la utilización de ese medio de producción, ni de los resultados del ejercicio de determinada actividad económica; lo cual es obviado en las leyes respectivas, pues en ella no se considera si el contribuyente obtuvo o no utilidades o ganancias, ni juzga si el sujeto del tributo tiene o no capacidad para contribuir a los gastos públicos y en qué medida tiene tal capacidad, sino simplemente, regula que por el hecho de ser propietario de un medio de producción, lo convierte en sujeto del impuesto, gravándole precisamente la propiedad de ese medio de producción.

Partiendo del hecho de que por medio de los decretos, los impuestos gravan la propiedad sobre las empresas mercantiles y agropecuarias, y no los resultados económicos que se obtengan por medio de éstas, al hacerse la determinación de los impuestos sobre la base del activo de tales empresas, las bases imponibles no pueden servir para determinar la capacidad de pago del contribuyente, puesto que esta capacidad no depende de lo que la empresa tienen asignado como parte de su activo, sino de lo que haya ganado o perdido en el ejercicio de su actividad en un período determinado; y al permitirle que los impuestos también se determinen sobre la base de los ingresos brutos; no obstante que tales ingresos no pueden servir de parámetro para determinar la capacidad del contribuyente, se viola el principio de capacidad de pago y con ello se da lugar a que se produzca una evidente injusticia tributaria, vulnerando también el contenido de los artículos Nos. 118 y 119, inciso “a” de la Constitución Política de la República.¹¹⁷

También debe considerarse que al analizar la aplicación de los impuestos extraordinarios directos, el contenido de las leyes, en relación al tipo de impuesto, sujetos pasivos, -empresas con actividades mercantiles y agropecuarias y otros-, las bases imponibles -activos netos e ingresos brutos-, periodos, tipos impositivos para distintos períodos, tarifas distintas para cada base y vigencia de los mismos,¹¹⁸ violan distintos principios constitucionales. Primero, el artículo No. 243, párrafo primero, de la Constitución, que contiene el principio de capacidad de pago, en atención a que al establecerse los impuestos extraordinarios a cargo de personas individuales o jurídicas, propietarias de empresas mercantiles o agropecuarias y otras, se está gravando de igual manera a personas con riqueza distinta, contraviniendo de esta forma el precepto constitucional, ya que si bien es cierto que, los ingresos brutos pueden existir, también lo es que los mismos no determinan la riqueza del sujeto, aunado a ello, es importante señalar que los activos netos totales, no reflejan, por sí mismos, la capacidad

¹¹⁷ El primer artículo relacionado con el principio de justicia social, y el segundo, la obligación fundamental del Estado de promover el desarrollo económico de la Nación, estimulando la iniciativa en las actividades agrícolas, pecuarias, industriales, turísticas y de otra naturaleza.

¹¹⁸ Ver Anexo XVII

contributiva del sujeto pasivo. Segundo, la regulación de las dos formas en las que el contribuyente puede determinar el impuesto a pagar,¹¹⁹ tales opciones no responden al principio de capacidad de pago, ya que por un lado, si se gravan los activos netos totales, puede ser que el contribuyente no haya tenido ventas o ingresos brutos, lo que ocasionaría no sólo su incapacidad contributiva, sino que se le estarían expropiando sus bienes para pagar el impuesto en atención a que el mismo, no podría ser deducido del -ISR- en casos especiales; y por el otro lado, si el contribuyente sólo tiene pérdidas, tanto los activos como los ingresos brutos, no podrían ser medida de la capacidad contributiva del sujeto pasivo; aparte de que si se grava el valor de los ingresos brutos, se impone un mismo tipo impositivo a personas con diferente capacidad de pago. Además, sin considerar que las empresas no tienen los mismos costos y gastos. Tercero, en su oportunidad los impuestos extraordinarios directos, establecen bases imponibles diferentes -activo neto total o ingresos brutos- y tiempos diferentes, transgrediendo el principio de no confiscación de bienes, al obligar al contribuyente a pagar determinada suma de dinero al fisco, sin haber tenido ganancia alguna de su empresa, exponiendo a que sus bienes sirvieran como medio de pago para saldar la deuda fiscal, causando una reducción en su patrimonio; y Cuarto, los impuestos extraordinarios directos, determinan tipos impositivos distintos y/o tarifas distintas para cada una de las bases, creando impuestos confiscatorios, debido a que al interactuarlo con el resto de impuestos que deben cancelarse por bases idénticas, hace que el sujeto se encuentre privado de su propiedad por cubrirlo, violando la garantía constitucional mencionada.

Las garantías constitucionales establecidas en el artículo No. 119, literales “a”, “f”, “k” y “n” de la Constitución Política de la República de Guatemala, que se refieren a las obligaciones fundamentales del Estado -se abordan en los párrafos siguientes- son conculcadas reincidentemente por los impuestos extraordinarios directos, en relación a los sujetos pasivos -empresas mercantiles y agropecuarias- y las bases imponibles, al

¹¹⁹ Monto del activo neto total o ingresos brutos.

ser incompatibles con el precepto constitucional enunciado en literal “a”,¹²⁰ ya que con la aplicación de los mismos, se impide promover el desarrollo económico de la nación, al no estimularse la iniciativa en actividades agrícolas, pecuarias, industriales, turística o, en todo caso, comerciales; pues dicho impuesto, es un pago directo del capital que no puede ser acreditado en su totalidad al -ISR-, afectando de manera negativa la competitividad y la apertura del país para el establecimiento y crecimiento de este tipo de empresas. El caso de la literal “f”¹²¹ de la norma constitucional, se aplica concretamente al -IEMA-, al incorporar -según modificación Decreto No. 36-2001- como sujetos pasivos al -ZOLIC-, zonas francas y entidades exportadoras y de maquila, suprimiendo incentivos fiscales otorgados para cada una de ellas. En el caso de la literal “k”¹²² de la norma constitucional, colisiona con lo dispuesto en los impuestos extraordinarios directos, en relación a los sujetos pasivos y las bases imponibles, porque con los mismos, se pretende gravar directamente el capital y la inversión, con lo que el Estado incumple con su obligación de proteger su formación. También lo relacionado con los tipos de impuesto, los sujetos pasivos y las bases imponibles, regulan la obligación fiscal de las pequeñas y medianas empresas, obligando a éstas, a salir del mercado y a eliminar puestos de trabajo, pues su carga tributaria, además de acrecentarse, recae directamente sobre sus ingresos o su activo neto total, lo que evidencia, que no se toma en cuenta que sus márgenes de operación son menores, por lo que ésta carga financiera las obliga a dejar de operar, contraviniendo de ésta forma la literal “n”¹²³ del precepto constitucional.

Por otro lado, también se transgreden los principios contenidos en los artículos Nos. 4, 15 y 243 de la Constitución Política de la República. Primero, porque los tipos de impuesto y las bases imponibles, señalan que los impuestos se impondrán a personas individuales o jurídicas domiciliadas o situadas en el territorio nacional, creando de esta

¹²⁰ “Promover el desarrollo económico de la Nación, estimulando la iniciativa en actividades agrícolas, pecuarias, industriales, turísticas y de otra naturaleza”.

¹²¹ “Otorgar incentivos, de conformidad con la ley, a las empresas industriales que se establezcan en el interior de la República y contribuyan a la descentralización”.

¹²² “Proteger la formación de capital, el ahorro y la inversión”.

¹²³ “Crear las condiciones adecuadas para promover la inversión de capitales nacionales y extranjeros”.

forma un estado de desigualdad entre extranjeros y nacionales, pues hace distinciones entre las personas que realizan la misma actividad económica y que están en la misma situación respecto a los hechos generadores, incurriendo en discriminación hacia las personas que se domicilian o sitúan en el país, otorgándoles privilegios para aquellas empresas que operan en Guatemala pero que no están domiciliadas o situadas en el territorio nacional, violando el artículo No. 4 de la Constitución Política de la República.¹²⁴ En el caso concreto del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA-, al aprobar su prórroga, se transgredió el artículo No. 15, de la Constitución Política de la República,¹²⁵ debido a que el artículo establecía que el decreto tendría una vigencia por cinco años, iniciando el 01 de enero de 1999, y con la reforma que se hiciera por medio del artículo No. 23 del Decreto No. 80-2000 del Congreso de la República, se indicaba que el decreto entraría en vigencia el 01 de enero de 1999, lo que determina una retroactividad de la ley, derivado que el Decreto No. 80-200, fue publicado el 07 de diciembre del 2000 y cobraba vigencia a partir del 01 de enero de 1999, es decir, que su regulación se hace en forma retroactiva, lo que solamente es permitido en materia penal, no en materia tributaria. El -IEMA-, también lesionaba el artículo No. 2, de la Constitución Política de la República,¹²⁶ debido a que en su artículo No. 3, se establecía la obligación de pagar el impuesto a las personas que operaban dentro de los regímenes que establecen los Decretos Nos. 22-73, 29-89 y 65-89 del Congreso de la República, caso en el que se contemplan las personas propietarias de empresas dedicadas a la maquila, que se sujetaron a los Decretos Nos. 28-89 y 65-89 del Congreso de la República,¹²⁷ mediante los cuales se exoneraba totalmente del pago del -ISR- por diez años, por lo que con las características del -IEMA-, como acreditable al pago del -ISR-, a dichas personas se les cambiaban las reglas bajo las cuales establecieron sus inversiones en el país, perdiendo parte del beneficio fiscal y desapareciendo el factor que les incentivó su establecimiento, evidenciando falta de seguridad jurídica.

¹²⁴ Principio de libertar e igualdad.

¹²⁵ Principio constitucional de irretroactividad de ley.

¹²⁶ Principio constitucional de seguridad jurídica.

¹²⁷ El primero, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, y el segundo, Ley de Zonas Francas.

Bajo esa perspectiva, los impuestos extraordinarios directos, el Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia 1991 -IEBE-; Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia 1996 -ISETBE-; Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA-, Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP- e Impuesto de Solidaridad -IS-, durante su periodo de vigencia, han atentado contra el principio de seguridad jurídica, al existir, incertidumbre sobre su continuidad o no -periodos de vigencia-, modificaciones en los hechos generadores, bases y tarifas imponible.¹²⁸ En el caso del -IEBE- al vencer su vigencia, se aprobó el -ISETBE- bajo las mismas características, teniendo bases y tarifas imponible distintas para los años de vigencia, luego se aprobó el -IEMA-, que tuvo varias modificaciones en cuanto al período de vigencia, hecho generador, bases y tarifas imponible para los años en que estuvo vigente, al vencer éste se aprobó el -IETAAP-, que también se prorrogó un año más al inicialmente establecido y con bases y tarifas imponible distintas, al vencer éste, se aprobó el -IS-, presentando las mismas características que el -IETAAP-. La incertidumbre es la falta de certeza, que se traduce en la falta de conocimiento seguro de una cosa, en la imposibilidad de prever un acontecimiento futuro. La falta de certeza genera duda sobre un hecho o cosa, y la duda lleva a la incertidumbre.

La incertidumbre impide el análisis inequívoco de los elementos y el cálculo de los resultados, y menoscaba la esperanza, respecto a la aspiración de algo que parece alcanzable. Para el Derecho la esperanza se asimila a la expectativa, en cuanto posibilidad de conseguir un derecho o adoptar una actitud en razón de un hecho pasado o futuro, en virtud de una ley que establece determinados marcos de referencia o situaciones. Bajo el orden jurídico guatemalteco, la ley es la norma o regla de conducta obligatoria, de observancia general, dictada por el Congreso de la República, que manda, prohíbe o permite algo. Asimismo, la seguridad jurídica, es la cualidad del ordenamiento jurídico, que implica la certeza de sus normas y, consiguientemente, la previsibilidad de su aplicación. De esta manera, se puede planificar y tener la

¹²⁸ Ver Anexo XVII

certidumbre necesaria para tomar decisiones y emprender, derivado que las leyes son estables, es decir, en este caso permanentes, durables, subsistentes y de largo plazo. Por el contrario, las leyes cambiantes, provocan incertidumbre e indecisión, porque los interesados no saben que sucederá.

Los efectos respecto a esas expectativas, son determinantes en el proceso económico. Si las expectativas de los agentes económicos son de corto plazo, debido a que las reglas del juego -regulaciones comerciales, monetarias, crediticias, cambiarias, financieras, y esencialmente tributarias-, pueden cambiar repentina o fácilmente, sus decisiones, también serán a corto plazo, en términos de rendimiento, inversión, contratación, entre otros. A su vez, si las expectativas son de largo plazo, las decisiones de los agentes económicos también serán de largo plazo. A mayor estabilidad de las reglas del juego, mayor será el grado de certeza y mayor será el riesgo que los agentes económicos estén dispuestos a asumir. Si, por el contrario, la expectativa de los agentes económicos es que las reglas del juego pueden cambiar en un período de tiempo determinado, su respuesta será esperar a tener certeza o, en su caso, arriesgarse en la medida del grado de inestabilidad jurídica imperante.

En ese contexto, las consecuencias jurídicas en la aplicación de los impuestos extraordinarios directos, se relacionan con el control constitucional de la norma, que debe ejercer la Corte de Constitucionalidad por medio del examen de análisis y comparación, en la que verifica la congruencia entre las disposiciones contenidas en las normas y la Constitución, cuyo resultado se concreta en las resoluciones o fallos, en las que al detectar un precepto que restrinja los derechos o principios constitucionales, necesariamente debe ser, expulsado del ordenamiento jurídico y por lo tanto deja de surtir los efectos para los que fue emitida.

Las sentencias de la Corte de Constitucionalidad, que declaran la inconstitucionalidad de carácter general de una norma tributaria, se han limitado a determinar las razones materiales y formales de la inconstitucionalidad. Empero, el declarar que una norma de carácter tributario es inconstitucional, produce efectos que repercuten, tanto para los

administrados como para la administración tributaria. De ahí la necesidad de analizar los efectos jurídicos, que en el tiempo, provoca la declaración de inconstitucionalidad de carácter general de una norma tributaria, que ha tenido vigencia por un plazo determinado, en el caso de los impuestos extraordinarios directos. El objetivo de este ejercicio reflexivo, es determinar las consecuencias jurídicas de la recaudación de impuestos por medio de normas que adolecen de inconstitucionalidad, para lo cual se determina si los contribuyentes tienen algún medio de restablecer la situación jurídica existente antes del cobro del tributo declarado inconstitucional y la posibilidad de exigir su devolución. En este sentido, es necesario abordar la nulidad *ispo jure*¹²⁹ de la norma declarada inconstitucional. La característica principal de la función legislativa constitucionalmente definida, es dictar normas jurídicas primarias, es decir, creadoras de derecho. La Corte de Constitucionalidad, es un órgano que goza de independencia, es por ello, que el Congreso de la República en el ejercicio de la potestad legislativa, no ejecuta la Constitución, sino que decide libremente, con base en una voluntad propia sin más límite que el de respetar el texto constitucional. Es decir, son libres en la creación del derecho y sólo tienen el límite negativo de la Constitución, al existir riesgo en la legitimidad de la norma.

Al hacer uso de la potestad legislativa, el Congreso de la República, aprueba las distintas leyes de los impuestos extraordinarios directos, que en las partes considerativas, evidencian la falta de recursos para cumplir sus fines al indicar: “Considerando que la situación de la finanzas públicas es deficiente” -IEBE; “Considerando que la Junta Monetaria determinó que los desequilibrios fiscales de inicios de la década del ochenta, al no corregirse en su origen (...) solo pueden afrontarse sanamente con el apoyo fiscal” -ISETBE-; “Considerando fortalecer la recaudación tributaria (...) y dar cumplimiento a los compromisos asumidos en los Acuerdos de Paz” -IEMA-; “Considerando las medidas necesarias para un reordenamiento tributario, con el objeto de enfrentar la situación económica del país (...) que provean al Estado de recursos financieros para posibilitar una mayor inversión”

¹²⁹ Término latino que significa «pleno derecho».

-IETAAP-; “Considerando que siendo impostergable buscar los mecanismos que mantengan y fortalezcan la recaudación tributaria, que permita al Estado contar con los recursos necesarios para el financiamiento de los programas” -IS-. El Congreso de la República, ante la situación financiera del Estado, se ve en la necesidad de crear los impuestos extraordinarios directos. Sin embargo, la extralimitación del poder tributario, se ve inmerso en la norma jurídica de los impuestos extraordinarios al crear impuestos que no se ajustan a los principios de equidad y justicia tributaria, de igualdad y generalidad, de seguridad jurídica, que no sean confiscatorios y que no hagan incurrir a los contribuyentes en una doble o múltiple tributación.

En el caso del -IEMA- la Corte de Constitucionalidad, declaró inconstitucional parcialmente algunos de sus artículos, bajo la premisa de la violación a los principios que limitan el poder tributario del Estado. En este sentido, se reconoce la posibilidad de que una norma inconstitucional produzca efectos jurídicos, en tanto no medie una declaración de inconstitucionalidad por parte de un órgano del Estado, posibilidad que en el ordenamiento jurídico guatemalteco no podría ser viable, con base en los artículos constitucionales que conceptualizan la Supremacía Constitucional, los cuales a su vez, establecen como sanción a la inconstitucionalidad de una norma jurídica la nulidad *ipso jure*. Por otro lado, la consecuencia de la no concordancia entre la Constitución y la ley es la nulidad, por lo que las normas dictadas con vicio de inconstitucionalidad no serían válidas. Así, la nulidad se produciría automáticamente desde que la norma fuera expedida, y por lo mismo, no podría producir efectos jurídicos. En ese sentido, la declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica tributaria, es un vicio de nulidad plena y así lo declaran los artículos No. 44, último párrafo, 175 y 204 de la Constitución Política de la República.

La declaración de la inconstitucionalidad parcial en el caso del -IEMA, presenta un entorno difícil en cuanto a su aplicación y además, se reconoce por parte de la Corte de Constitucionalidad, que existe una flagrante violación a los derechos del contribuyente, en los cuales el Congreso de la República, no respetó los límites constitucionales para crear tributos, violando los principios de Equidad, Justicia Tributaria, Capacidad de

Pago y no retroactividad de la ley, lo que sienta un precedente. Violaciones que traen como resultado, el vicio de nulidad de pleno derecho a que se refiere la Constitución Política, lo cual es argumento suficiente para establecer que los mismos, nunca debieron haber nacido a la vida jurídica. Otro aspecto importante a considerarse dentro de las consecuencias en la aplicación de los impuestos extraordinarios directos mencionados, es conculcar el principio de seguridad jurídica, debido a que los mismos han nacido a la vida jurídica tributaria, bajo el argumento de que éstos serán *extraordinarios y temporales*, situación que se ha incumplido, debido a que al ser prorrogados en su vigencia y sustituidos por nuevos impuestos, conservando su estructura o siendo una reedición del impuesto al que sustituyen, han pasado a ser ordinarios y permanentes.

4.5 CONSIDERACIONES DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN GUATEMALA

Como se ha abordado en el estudio, el sistema tributario guatemalteco está compuesto por la política fiscal, la normativa tributaria y la administración tributaria. Una de las principales situaciones que ha afectado el sistema tributario guatemalteco, es que los ingresos, provenientes de los impuestos -como principal fuente de recursos- no han sido suficientes para financiar las actividades del Estado. En ese sentido, los distintos gobiernos han tenido que recurrir a introducir en el sistema tributario, impuestos extraordinarios directos, los cuales como se han analizado no han sido suficientes para cubrir los gastos del Estado, por lo que también han tenido que recurrir a la deuda pública. Esta insuficiencia de recursos, ha impedido cumplir con lo propuesto en los Acuerdos de Paz, que se abordan 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 y Fortalecimiento de la Administración Tributaria.

Al existir insuficiencia de los recursos, se condiciona la estabilidad macroeconómica, dado que esto ha provocado para cada uno de los años déficit fiscal, porque éste gasta más de lo que recibe en concepto de ingresos, el déficit implica un saldo negativo y es

el resultado contable de ejecutar más gastos que ingresos,¹³⁰ lo que ocasiona entre otros, recurrir a un mayor endeudamiento público, limitando los márgenes de acción de la política monetaria y presionando las tasas de interés.

Al reflejarse déficit presupuestario en los años objeto de estudio -excepto el año 1993-, en el corto plazo, es necesario realizar una revisión de los rubros para priorizar y eficientar el gasto y evitar los gastos superfluos. En el largo plazo, el Estado debe propiciar las condiciones necesarias para convocar a un pacto fiscal, en el que se permita reestructurar el sistema tributario, y considerar la aplicación de los impuestos extraordinarios directos, como ordinarios y permanentes. La decisión final depende de las autoridades de gobierno, quienes, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas deben prever el equilibrio entre los ingresos y gastos. Puede indicarse que las opciones que existen para equilibrar un presupuesto nacional son: i). Reducir el gasto; ii). Incrementar la carga tributaria; e, iii). Incurrir en deuda pública. En este sentido, la insuficiencia de recursos para financiar el gasto público, ha sido causa de un déficit fiscal, que estimula un mayor endeudamiento tanto a nivel interno como externo, lo que causa la crisis financiera por la que atraviesan los distintos gobiernos.

Al ser el gobierno quien toma la decisión final, éste ha optado por dos alternativas: i). Introducir los impuestos extraordinarios directos, al pretender *incrementar* la carga tributaria, que en este caso, surge al gravar las rentas brutas por medio de estos impuestos. De acuerdo con la Comisión Económica para América Latina y el Caribe -CEPAL-, la carga tributaria media de América Latina en el 2007, se situaba en 15.9% del Producto Interno Bruto -PIB-, oscilando la mayoría de países entre el 15 y el 18% del -PIB-.¹³¹ A pesar de que Guatemala, en los últimos años ha incrementado la carga tributaria, al considerar este promedio, el país tiene una de las cargas tributarias más bajas; y ii). El aumento de la deuda pública, que es el crédito, que mediante una promesa de pago a futuro, provee de los fondos que necesita el Estado en un momento determinado.

¹³⁰ Este déficit se denomina déficit presupuestario o déficit fiscal.

¹³¹ Ver Anexo XIV

Otro de los aspectos que se puede indicar, han afectado en el sistema tributario, son los gastos tributarios, que constituye el alto otorgamiento de exenciones, deducciones, incentivos y privilegios fiscales en las leyes tributarias; la debilidad institucional de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, como el acceso a movimientos bancarios; la complejidad y falta de claridad de las normas fiscales; y la escasa persecución y sanción de los grandes evasores, de allí que ante un gasto gubernamental creciente, el déficit fiscal se convierta en una amenaza para el equilibrio macroeconómico.

Se ha mencionado que ha existido un leve incremento en la recaudación, lo que ha permitido un aumento gradual de la carga tributaria, aunque sin alcanzar las metas de recaudación establecida en los Acuerdos de Paz. “De 1996 a 2003 la carga tributaria se incrementó, mientras que a partir de 2004 se redujo levemente. En el año 2006 se alcanzó una carga tributaria del 11.8%”, (38:20) por debajo de lo proyectado. Durante los últimos años, el -IVA-, continúa consolidándose como la fuente de ingresos más importante.¹³² En la recaudación, también se ha contribuido el fortalecimiento de la administración tributaria, primero con la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- y luego con la aprobación del Decreto Número 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Sin embargo, persisten algunas debilidades que no han permitido que la carga tributaria aumente significativamente. Primero, se han aumentado las exenciones y exoneraciones otorgadas como incentivos fiscales a los sectores más dinámicos de la economía. Esto significa que el crecimiento económico, especialmente de la producción y las exportaciones -no del consumo- no se refleja en mayor tributación. Segundo, se ha fortalecido la recaudación de la tributación directa, sin embargo, todavía no es sostenible, puesto que ha dependido de ingresos temporales sobre los activos o ingresos y como se ha tratado anteriormente, la recaudación de los mismos es mínima. Lo anterior significa, que conformar un sistema de finanzas públicas sostenible y con suficientes recursos para favorecer el desarrollo del país, continúa siendo una

¹³² Ver Anexo I

asignatura pendiente, de inclusión obligatoria entre los temas de la agenda del desarrollo guatemalteco.

Se puede indicar que entre los principales factores de la crisis financiera guatemalteca, se encuentran: i). Los insuficientes recursos que genera el sistema tributario de Guatemala, caracterizado históricamente por su baja capacidad de recaudación, derivado que en las últimas décadas, la carga tributaria ha sido inferior al -PIB-. Como resultado de las reformas derivadas de los Acuerdos de Paz, a partir de 1997 la carga tributaria superó por varios años consecutivos la barrera del ocho por ciento (8%), más no las metas establecidas. Esta situación ha impedido al Estado cumplir con las obligaciones y atribuciones que le asigna la Constitución Política de la República y ha sido uno de los obstáculos para el cumplimiento de los compromisos incluidos en los Acuerdos de Paz. Por otra parte, la baja recaudación también condiciona la estabilidad macroeconómica. En este sentido, la insuficiencia de recursos para financiar el gasto público ha sido causa de déficit fiscal que estimula la introducción de impuestos extraordinarios y temporales, y un mayor endeudamiento; ii). La debilidad del poder ejecutivo y político, para introducir las reformas tributarias que el Estado necesita; iii). La existencia de un sistema de privilegios, exoneraciones y exenciones que minan la base tributaria; iv). La existencia de una franja importante de economía informal o subterránea; y, v). Un sistema con pocos impuestos, se caracteriza por apoyarse primordialmente en los impuestos indirectos.¹³³ En la última década el impuesto que genera mayores ingresos al Estado, es el Impuesto al Valor Agregado -IVA-.¹³⁴

¹³³ Ver Anexo I

¹³⁴ Idem.

CONCLUSIONES

1. Con base al estudio, se determina que los impuestos extraordinarios directos vigentes en Guatemala, por el período comprendido de 1991 al 2011, son el Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia 1991 -IEBE- (1991-1992); Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia 1996 -ISETBE- (1996-1997); Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA- (1999-2004); Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP- (2004-2008); y el Impuesto de Solidaridad -IS- (2009 - a la fecha).
2. Se determinó que los impuestos extraordinarios directos, vigentes por el período comprendido de 1991 al 2011, generaron ingresos por un monto total de: -IEBE-: Q.457.18 millones; -ISETBE-: Q.1,514.40 millones; -IEMA-: Q.10,581.80 millones; -IETAAP-: Q.10,131.10 millones; -IS-: Q.4,986.60 (a febrero 2011 e incluye ingresos netos y brutos). Dichos impuestos, en su mejor recaudación sobre ingresos totales anuales, representaron 10.56%, 9.66%, 13.06%, 8.07% y 6.85% (sobre ingresos brutos) respectivamente, lo que evidencia que su recaudación ha sido mínima.
3. Los impuestos extraordinarios directos, son producto de la precaria situación financiera por la que atraviesa el Estado, lo que puede inferirse en la redacción de la parte considerativa de cada uno de los impuestos. Dicho impuestos han sido la forma *más fácil y sencilla* en la que los gobiernos de turno, buscan ingresos adicionales. Sin embargo, el estudio determina que los ingresos generados son mínimos y han sido insuficientes para las necesidades del Estado, en el que persiste el déficit presupuestario, lo que hace recurrir a la deuda pública. Esto evidencia que los impuestos extraordinarios, han sido decisiones coyunturales y/o cortoplacistas, en el que se soslaya reestructurar la tributación directa y por ende fortalecer el sistema tributario progresivo.

4. Se establece que la aplicación de los impuestos extraordinarios directos, han sido con el objeto de aumentar los ingresos del Estado, empero, los distintos gobiernos para no prescindir de dichos recursos han buscado su permanencia, pasando éstos, a ser impuestos ordinarios y permanentes. Dichos impuestos para mantenerlos, han sufrido modificaciones en el hecho generador, tarifas, bases imponibles y períodos de vigencia, en el que, en cada caso, se transgreden preceptos y principios constitucionales, entre ellos, el principio de legalidad, principio de capacidad de pago, principio de justicia social, principio de igualdad, principio de no confiscatoriedad, principio de irretroactividad, principio de doble o múltiple tributación y esencialmente el principio de seguridad jurídica, contenidos en la Constitución Política de la República, en los artículos números 2, 15, 118, 119, 135, 239, 243, entre otros. En ese sentido, los daños resultan ser colaterales, por un lado, se incide negativamente en la confianza y credibilidad de las autoridades, lo que afecta el clima de inversión en el país, y por el otro lado, al buscar la continuidad de los impuestos, se propicia la evasión, elusión y defraudación tributaria, lo que debilita el sistema tributario en su conjunto.

5. Con base en el estudio, se determina que el Estado guatemalteco, se ha caracterizado por su debilidad ante la incapacidad de contar con suficientes ingresos para afrontar los retos del desarrollo económico, y cuenta con historial de reformas tributarias fracasadas, en las que han incidido grupos de interés y el sector privado organizado, lo cual ha coincidido con un precario sistema de representación y mediación de las relaciones de poder y de un poder ejecutivo débil. Frente a esos problemas fiscales y la necesidad de resolverlos, históricamente se han dado dos formas como alternativas en la relación entre el sector empresarial y el poder ejecutivo: i). La negociación de élites; o, ii). La confrontación. Lo primero ha involucrado una negociación entre la élite tecnocrática correspondiente al gobierno de turno y la dirigencia empresarial -sentando un precedente-. Por el otro lado, la estrategia de la confrontación, que ha incluido paros empresariales, la movilización de la opinión pública y la interposición de recursos de inconstitucionalidad.

RECOMENDACIONES

1. Ante los constantes anuncios de crisis financiera por las que atraviesa el Estado, el gobierno de turno, en el corto plazo, debe dar prioridad en ejercer un estricto control del gasto público, eliminar las erogaciones superfluas, reflejar un alto nivel de compromiso y transparencia en el manejo de fondos y determinar lineamientos de evaluación respecto a la eficiencia y eficacia en el gasto, que además, de ser compromisos contenidos en el Pacto Fiscal, propician confianza y credibilidad en la sociedad.
2. Al gobierno de turno y los distintos sectores representativos del país, en el mediano plazo, propiciar una nueva etapa de concertación, en un marco institucional renovado, que permita colegir las fuerzas políticas, económicas y sociales del país, en el que se evalúen los aspectos no cumplidos en el Pacto Fiscal anterior, y que superando los distintos intereses, se determinen convergencias y divergencias que mediante un proceso de discusión y negociación, se logren cimentar las bases, sobre los ingresos -sistema tributario- y egresos del Estado, y evitar, seguir reflejando déficit presupuestario y recurrir a la deuda pública.
3. A los actores en la relación jurídica tributaria, por un lado, velar porque el sistema tributario sea equitativo, progresivo y simple. Que busque elevar la recaudación para alcanzar las metas indicativas de carga tributaria y fortalecer la tributación directa por medio de una reforma integral que garantice estabilidad a los contribuyentes; y por el otro lado, reconocer la obligatoriedad de contribuir con responsabilidad al Estado y evitar la inmoralidad tributaria -evasión, elusión y defraudación fiscal-. En ese contexto, al proceder contrariamente una de las partes, la incidencia negativa resulta ser colateral, y quien pierde es el país.

4. A las instituciones encargadas, velar por el estricto cumplimiento del Estado de Derecho, al promulgar leyes tributarias, que sean acorde a las necesidades del país, sin privar los derechos de la ciudadanía y desincentivar la inversión; el sistema impositivo debe ser claro, simple y general, que no propicie el abuso de poder y autoridad. Y esencialmente, respetar los preceptos y principios constitucionales, entre ellos, el principio de legalidad, principio de capacidad de pago, principio de igualdad, principio de justicia social, principio de no confiscatoriedad y principio de seguridad jurídica.

5. Por último, a las autoridades, instituciones y órganos competentes, que para evitar continuar con los desequilibrios financieros que presenta el Estado, se realicen acciones integrales al sistema tributario, entre ellos, fortalecer los instrumentos legales, para que permitan asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en ese sentido, es urgente la aprobación de la *Ley Antievasión II*; realizar una revisión para suprimir o reducir privilegios, exoneraciones, exenciones y otros beneficios, los cuales se han desnaturalizado; iniciar el proceso de incorporación de una franja de la economía informal o subterránea; y además, consolidar un sistema tributario progresivo, en el que exista una mayor participación de los impuestos directos, inclusive, dada la temporalidad y aplicación de los impuestos extraordinarios, establecer éstos como ordinarios y permanentes.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Asamblea Nacional Constituyente. **Constitución Política de la República de Guatemala**. Año 1985.
2. Banco Interamericano de Desarrollo. **Recaudar para Crecer**. Bases para la Reforma Tributaria en Centroamérica. Año 2007.
3. Cabrera Maynor. **La Tributación Directa en América Latina, Equidad y Desafíos en el Caso de Guatemala**. Serie Macroeconomía del Desarrollo No. 89. División de Desarrollo Económico. -CEPAL-. Santiago de Chile, 1987.
4. Canel García, Pedro. **Análisis Jurídico de las Obligaciones Tributarias de los Comerciantes**. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala. Año 2005. Páginas 58.
5. Cifuentes Medina, Edelberto. **La Aventura de Investigar: El Plan y la Tesis**. Editorial Magna Terra. Segunda Edición. Año 2003.
6. Comisión Económica para América Latina y el Caribe -CEPAL-. **Economía Política de las Reformas Tributarias en Costa Rica, El Salvador y Guatemala, 1980-1994**. México 1996.
7. Comisión Económica para América Latina y el Caribe -CEPAL-. **Guatemala Evolución Económica Durante 2008 y Perspectivas para 2009**. Sede Subregional en México. Impreso en Naciones Unidas. México, D.F. 2009.
8. Comisión Técnica del Pacto Fiscal. **Pacto Fiscal para un Futuro con Paz y Desarrollo**. Ministerio de Finanzas Públicas. Guatemala. Año 2000. Páginas 36.
9. Conde Palala, Alfredo Giovanni. **Análisis de la Recaudación de los Principales Tributos por parte de la SAT**. Tesis Contador Público y Auditor. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, Año 2003. Páginas 120.

10. Congreso de la República de Guatemala. **Código Tributario y sus Reformas.** Decreto Número 06-91.
11. Congreso de la República de Guatemala. **Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.** Decreto Número 20-2006.
12. Congreso de la República de Guatemala. **Ley de Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia 1991.** Decreto Número 58-91.
13. Congreso de la República de Guatemala. **Ley de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustible Derivados del Petróleo y sus Reformas.** Decreto Número 38-92.
14. Congreso de la República de Guatemala. **Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias y sus Reformas.** Decreto Número 99-98.
15. Congreso de la República de Guatemala. **Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus Reformas.** Decreto Número 27-98.
16. Congreso de la República de Guatemala. **Ley del Impuesto de Solidaridad.** Decreto Número 73-2008.
17. Congreso de la República de Guatemala. **Ley del Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia Económica 1996.** Decreto Número 31-96.
18. Congreso de la República de Guatemala. **Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.** Decreto Número 37-92.
19. Congreso de la República de Guatemala. **Ley del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento.** Decreto Número 79-2000.
20. Congreso de la República de Guatemala. **Ley del Impuesto sobre la Renta y sus Reformas.** Decreto Número 26-92.

21. Congreso de la República de Guatemala. **Ley del Impuesto sobre Productos Financieros.** Decreto Número 26-95.
22. Congreso de la República de Guatemala. **Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz y sus Reformas.** Decreto Número 19-2004.
23. Congreso de la República de Guatemala. **Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.** Decreto Número 01-98.
24. Congreso de la República de Guatemala. **Ley Orgánica del Presupuesto.** Decreto Número 01-98.
25. Congreso de la República de Guatemala. **Ley del Organismo Ejecutivo y sus Reformas.** Decreto Número 114-97.
26. Congreso de la República de Guatemala. **Ley del Organismo Judicial y sus Reformas.** Decreto Número 02-89.
27. Congreso de la República de Guatemala. **Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles.** Decreto Número 15-98.
28. DevTech Systems, Inc. **Aplicación de Mejores Prácticas Internacionales al Desempeño de la Administración Tributaria Guatemala: Un Estudio de Benchmarking.** Proyecto de Promoción de un Sistema Tributario Sólido y Simple. Financiado por Agencia de Estados Unidos para el Desarrollo Internacional USAID/Guatemala. Año 2001. Páginas 57.
29. El Economista Regional. Revista No. 11. Año 2008. El Salvador. Grupo Dutriz. Páginas 171.
30. Escuela de Contaduría Pública y Auditoría, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala. **Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal.** Documento de Apoyo a la Docencia, Curso de Derecho III. Año 2000. Páginas 283.

31. Escuela de Estudios de Postgrado, Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de San Carlos de Guatemala. **Apuntes de Seminario de Tesis.** Maestría en Consultoría Tributaria. Año 2009.
32. Figueredo Ara, Lionel y Juan José Narciso Chúa. **Administración Tributaria.** -FLACSO- Área de Estudios Económicos 2000. Colección de Educación Fiscal No. 05. Editorial Serviprensa. Páginas 102.
33. Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.** Editorial Porrúa, S.A. México. Páginas 80.
34. Fuentes, Juan Alberto y Maynor Cabrera. **El Pacto Fiscal de Guatemala: Una Oportunidad Perdida.** Presentado ante el 17 Seminario Regional de Política Fiscal, CEPAL, Naciones Unidas. Santiago de Chile. Año 2005.
35. Gracias González, José Antonio. **Análisis de la Carga o Presión Tributaria y Vigencia del Principio de Equidad en la Tributación Caso Guatemala.** Tesis de Economía. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala. Año 1994. Páginas 140.
36. Giuliani Fonrouge, Carlos M. **Derecho Financiero.** Volumen I. Editorial Depalma. Buenos Aires Argentina 1987.
37. Gracias González, José Antonio. **Análisis de la Carga o Presión Tributaria y Vigencia del Principio de Equidad en la Tributación.** Tesis de Economía, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala. Año 1994.
38. Hernández Sampieri, C.R. **Metodología de la Investigación.** Tercera Edición, México D.F. McGraw Hill. Año 2002.
39. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales -ICEFI-. **Historia de la Tributación en Guatemala.** Diciembre 2007. Páginas 427.

40. López, Willy Aroldo. **Análisis Jurídico Social de los Acuerdos de Paz y sus Incidencias en la Creación de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-**. Tesis Abogado y Notario, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala. Año 2006.
41. Martner, Ricardo. **Las Finanzas Públicas y el Pacto Fiscal en América Latina**. Documentos y ponencias presentados en el XX Seminario Internacional de Política Fiscal. Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social -ILPES-. Santiago de Chile. Enero 2008. Páginas 151.
42. Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala. **Exoneración Parcial de Multas y Recargos**. Acuerdo Gubernativo Número 46-2011.
43. Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala. **Primer Informe sobre la Política Fiscal en Guatemala: Diagnóstico de 2007 y Perspectivas para 2008**. Febrero 2008.
44. Morales Pérez, Maria Lucrecia. **Importancia de Optimizar los Mecanismos en la Recaudación Fiscal, para el Mejoramiento del Gasto Social del País**. Tesis Abogada y Notaria, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala. Año 2008.
45. Noguera Morales, Ana Luisa. **Administración Tributaria y su Incidencia Jurídica en la Recaudación de los Tributos**. Tesis Abogada y Notaria, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala. Año 1990.
46. Pérez Morales, José Antonio. **Eficiencia y Equidad del Gasto Público en Guatemala**. -FLACSO- Área de Estudios Económicos 2000. Colección de Educación Fiscal No. 08. Editorial Serviprensa. Páginas 118.
47. Rodas Martini, Pablo. **Ante la Titubeante Política Tributaria: El Reto es Trazar Lineamientos de Largo Plazo**. -FLACSO- 2000. Colección de Educación Fiscal No. 09. Editorial Serviprensa. Páginas 90.

48. Sabino, Carlos A. **Guatemala: Dos Paradojas y una Incógnita**. Atlas Economic Research Foundation, con la colaboración del Centro de Investigaciones Económicas Nacionales -CIEN-. Guatemala 2001. Páginas 100.
49. Sainz de Brujanda, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Tomo I. Editorial Instituto de Estudios Políticos. Madrid.
50. Tuncho Granados. **Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, Ley del Impuesto sobre Productos Financieros**. Compilación. Ediciones Fiscales. Guatemala 2000.
51. www.asies.org.gt
52. www.banguat.gob.gt
53. www.congreso.gob.gt/gt/leyes.asp
54. www.dca.gob.gt
55. www.eclac.org/publicaciones
56. www.economia.com.mx
57. www.elperiodico.com.gt
58. www.flacso.org/multimedia-flacso/
59. www.icefi.org
60. www.infolatam.com
61. www.inforpressca.com/servicios/
62. www.lexdelta.com
63. www.lexjuridica.com/diccionario
64. www.minfin.gob.gt
65. www.prensalibre.com
66. www.rae.es
67. www.sat.gob.gt
68. www.sigloxxi.com
69. www.segeplan.gob.gt
70. www.soloeconomia.com

ANEXOS

Anexo I

Ingresos Tributarios de la Administración Central 1995-2010 - Millones de Quetzales -

Descripción	1995*	1996*	1997*	1998*	1999*	2000*	2001**	2002**	2003**	2004**	2005**	2006**	2007**	2008**	2009**	2010**
Total	6,775.1	8,422.7	10,102.6	11,573.4	13,362.6	15,003.0	15,928.7	19,294.7	20,280.7	21,974.0	23,310.0	27,238.1	31,543.3	33,358.1	4,111.0	34,772.0
Impuestos Directos	1,400.7	2,016.4	2,260.9	2,379.8	2,907.3	3,312.2	3,864.1	5,085.4	5,257.8	5,376.6	6,057.9	7,655.9	8,668.5	9,714.3	2,162.3	10,329.8
Sobre la Renta	1,364.5	1,491.2	1,263.3	1,610.3	1,815.7	2,001.2	2,357.9	2,556.0	2,691.5	3,286.7	4,375.1	5,433.7	6,598.1	7,352.0	0.5	7,743.5
Sobre Inmuebles y Otros Sobre el Patrimonio	35.6	27.2	21.1	9.4	12.3	17.4	8.9	8.9	8.6	9.1	9.1	9.1	14.5	15.9	0.1	10.6
Solidaridad, Extraordinario y Temporal	0.6	498.0	976.5	37.9	3.5	2.3										
Empresas Mercantiles y Agropecuarias				722.3	1,075.8	1,291.3	1,497.4	2,520.5	2,557.6	854.8	26.3	14.5	8.9	10.6	9.2	2.0
Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz										1,226.0	1,647.3	2,198.6	2,046.9	2,335.8	21.1	43.8
Impuesto de Solidaridad															2,131.4	2,530.0
Impuestos Indirectos	5,374.3	6,406.3	7,841.7	9,193.6	10,455.3	11,690.8	12,064.7	14,209.2	15,023.0	16,597.3	17,252.2	19,582.2	22,874.9	23,643.9	1,948.7	24,442.1
Impuesto al Valor Agregado	2,439.7	3,579.0	4,523.3	5,299.0	6,241.0	7,092.6	6,983.4	8,618.4	9,288.6	10,482.3	10,752.7	12,497.5	15,377.0	16,155.2	548.3	16,980.4
Doméstico	1,080.9	1,737.1	2,083.6	2,190.7	2,685.1	2,903.4	2,725.8	3,376.4	3,511.9	4,036.8	3,737.6	4,473.3	5,613.5	5,830.9	854.8	6,653.2
Importaciones	1,358.8	1,841.9	2,439.7	3,108.4	3,556.0	4,189.2	4,257.6	5,242.0	5,776.7	6,445.5	7,015.1	8,024.2	9,763.5	10,324.4	210.0	10,327.2
Derechos Arancelarios a la Importación	1,597.1	1,475.5	1,511.5	1,682.5	1,813.8	1,806.2	1,979.0	2,262.9	2,383.9	2,427.1	3,714.5	2,603.5	2,653.9	2,427.2	189.1	2,367.7
Distribución de Petróleo y sus Derivados	603.4	604.0	933.9	1,267.2	1,403.3	1,389.4	1,620.7	1,600.0	1,496.9	1,768.7	485.3	1,942.7	2,047.3	1,938.4	60.1	2,178.7
Timbres Fiscales	191.2	196.9	168.6	226.3	251.1	182.1	158.4	184.7	176.8	288.4	313.3	391.7	391.9	376.5	5.8	571.6
Circulación de Vehículos	131.1	112.3	141.2	142.4	148.1	186.2	221.2	250.6	257.0	268.3	319.1	327.3	353.1	401.6	-	505.1
Regalías Petroleras e Hidrocarburos Compartibles	7.0	9.0	137.3	21.2	1.3	393.9	284.6	377.3	506.2	494.2	591.3	671.6	801.2	1,228.2	28.6	687.9
Salida del País	9.6	6.4	13.1	77.8	98.5	134.9	161.4	161.0	163.5	190.9	197.2	202.2	229.0	227.9	72.3	224.4
Distribución de Bebidas	141.4	142.7	153.5	221.3	250.9	202.4	253.7	304.5	285.9	229.5	372.1	401.9	426.6	436.9	29.0	477.2
Tabaco	143.1	158.9	181.6	193.9	175.3	205.2	233.5	262.6	278.3	264.2	312.0	321.3	355.2	342.4	7.7	346.7
Distribución de Cemento	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	69.4	82.8	83.8	86.6	92.8	109.6	116.6	104.8	0.3	98.7
Otros	110.6	121.6	77.7	62.2	71.8	97.9	99.3	104.4	102.1	97.2	102.0	112.9	123.0	4.7	491.2	3.6

*/ En cumplimiento a la legislación vigente período 1995-2000, las cifras consignadas en el rubro IVA corresponden al total recaudado sin deducir monto alguno, mientras que el rubro de gasto Descuentos y Bonificaciones incluye las Devoluciones de Crédito Fiscal IVA efectivamente pagadas al sector exportador.

**/ En cumplimiento a la legislación vigente período 2001-2007, las cifras consignadas en el rubro IVA corresponden al total recaudado menos las devoluciones de Crédito Fiscal del IVA al sector exportador. A partir de 2001, el rubro de gasto I Bonificaciones no incluye estos gastos.

***/ Cifras preliminares.

Fuente: Ministerio de Finanzas Públicas.

Anexo II
Situación Financiera de la Administración Central 1995-2010
- Millones de Quetzales -

Concepto	1995*	1996*	1997*	1998*	1999*	2000*	2001**	2002**	2003**	2004**	2005**	2006**	2007**	2008**	2009**	2010**
Ingresos Totales	7,543.5	9,031.3	10,704.7	12,815.2	14,924.0	16,469.3	18,222.1	20,771.5	21,808.7	23,462.1	24,906.7	29,250.2	33,610.5	35,578.0	34,037.2	37,425.1
Ingresos Corrientes	7,518.8	9,019.4	10,668.2	12,745.0	14,914.2	16,458.3	18,207.7	20,758.1	21,749.4	23,461.5	24,881.1	29,214.8	33,583.7	35,547.0	34,025.9	37,397.3
Ingresos Tributarios	6,775.1	8,422.7	10,102.6	11,573.4	13,362.6	15,003.0	15,928.7	19,294.7	20,280.7	21,974.0	23,310.0	27,238.1	31,543.3	33,358.1	31,811.7	34,772.0
Impuestos Directos	1,400.7	2,016.4	2,260.9	2,379.8	2,907.3	3,312.2	3,864.1	5,085.4	5,257.8	5,376.6	6,057.9	7,655.9	8,668.5	9,714.3	9,715.3	10,329.8
Impuestos Indirectos	5,374.3	6,406.3	7,841.7	9,193.6	10,455.3	11,690.8	12,064.7	14,209.2	15,023.0	16,597.3	17,252.2	19,582.2	22,874.9	23,643.9	22,096.5	24,442.1
Impuesto al Valor Agregado	2,439.7	3,579.0	4,523.3	5,299.0	6,241.0	7,092.6	6,983.4	8,618.4	9,288.6	10,482.3	10,752.7	12,497.5	15,377.0	16,155.2	15,015.5	16,980.4
No Tributarios y Transferencias	743.8	596.7	565.6	1,171.7	1,551.5	1,455.3	2,279.0	1,463.4	1,468.7	1,487.5	1,571.0	1,976.7	2,040.3	2,188.9	2,214.2	2,625.4
Ingresos de Capital	24.7	11.9	36.5	70.1	9.8	11.0	14.3	13.4	59.4	0.6	25.6	35.3	26.8	31.0	11.3	27.8
Gastos Totales	7,974.3	8,997.4	11,518.0	15,517.1	18,728.2	19,109.8	21,327.0	22,541.1	26,333.4	25,542.2	28,500.5	33,721.4	37,382.1	40,355.4	43,708.8	48,385.4
Gastos Corrientes	5,666.0	6,406.3	7,261.8	9,832.9	11,684.5	13,571.9	15,196.2	15,687.7	17,529.6	17,429.5	18,927.3	21,621.9	24,780.5	27,134.4	31,160.5	34,656.6
Remuneraciones	2,559.7	2,813.4	2,878.1	3,745.8	4,311.6	5,159.6	5,979.6	6,446.3	6,799.0	6,816.0	6,828.9	7,649.9	8,225.6	9,260.0	11,154.1	12,528.8
Bienes y Servicios	855.6	798.6	1,016.6	1,369.2	1,554.9	2,002.5	2,534.1	2,186.4	2,645.1	2,050.9	2,266.1	2,881.0	3,496.4	5,265.7	5,711.9	6,287.6
Descuentos y Bonificaciones	10.7	99.6	527.3	737.3	716.7	833.8	14.1	40.0	55.0	25.6	91.8	56.5	86.0	71.1	57.8	103.5
Prestaciones a la Seguridad Social	330.0	382.7	481.3	640.4	787.2	1,005.8	1,130.8	1,262.9	1,382.0	1,515.7	1,665.4	1,828.6	2,005.1	2,346.8	2,776.1	2,979.2
Intereses	864.3	1,065.6	812.2	1,360.6	1,789.3	1,830.9	2,289.8	2,269.4	2,266.3	2,601.3	2,923.3	3,182.4	3,891.5	4,025.9	4,374.2	4,939.6
Deuda interna	594.0	650.1	456.4	885.3	1,095.4	969.3	1,377.8	1,096.4	1,141.2	1,181.2	1,417.4	1,503.7	1,821.6	2,186.6	2,374.7	2,761.5
Deuda externa	270.3	415.5	355.8	475.2	693.9	861.7	912.0	1,173.0	1,125.0	1,420.0	1,506.0	1,678.8	2,069.9	1,839.3	1,999.5	2,178.1
Préstamos	270.3	415.5	355.8	395.1	585.7	761.8	812.3	814.8	757.2	830.0	736.4	913.5	1,051.6	1,176.0	1,281.7	1,468.6
Bonos				80.1	108.2	99.8	99.7	358.1	367.8	590.1	769.6	765.2	1,018.3	663.3	717.8	709.5
Transferencias	1,045.7	1,246.4	1,546.2	1,979.6	2,524.8	2,739.2	3,247.9	3,482.8	4,382.3	4,419.9	5,151.7	6,023.5	7,076.0	6,164.9	7,086.2	7,818.1
Resto del Sector Público	725.8	869.9	1,103.8	1,443.0	1,814.9	1,594.1	2,134.6	2,133.1	2,583.5	2,620.7	3,002.5	3,311.2	4,205.2	4,827.1	4,898.5	5,398.6
Sector privado	243.1	343.6	292.1	268.7	422.8	862.2	866.6	1,039.4	1,443.1	1,386.9	1,641.5	1,943.7	2,419.8	1,278.8	2,127.1	2,373.3
Sector externo	76.8	32.9	150.4	267.9	287.2	283.0	246.7	310.3	355.6	412.3	507.7	768.5	450.9	59.0	60.6	46.1
Gastos de Capital	2,308.4	2,591.1	4,256.2	5,684.2	7,043.7	5,537.9	6,130.8	6,853.4	8,803.8	8,112.7	9,573.2	12,099.5	12,601.6	13,221.0	12,548.3	13,728.7
Inversión Real Directa	1,093.8	1,276.6	1,787.4	2,159.3	2,499.7	2,158.3	2,082.5	2,296.4	1,970.1	2,081.4	2,531.5	3,701.8	4,664.7	5,569.6	5,606.0	6,139.2
Inversión Financiera	302.4	241.2	543.6	1,215.8	1,607.5	54.2	280.8	230.7	67.5	134.3	72.8	57.8	60.2	151.8	0.9	0.8
Transferencias	912.2	1,073.3	1,925.2	2,309.0	2,936.5	3,325.4	3,767.5	4,326.2	6,766.2	5,897.0	6,968.8	8,339.9	7,876.7	7,499.6	6,941.4	7,588.6
Resto del Sector Público	634.1	827.7	1,863.9	2,253.1	2,769.7	2,857.6	3,332.0	3,725.3	4,874.4	4,862.3	5,123.3	5,980.2	5,741.5	6,864.8	6,453.0	6,838.8
Sector privado y externo	278.1	245.6	61.3	56.0	166.8	467.8	435.5	600.9	1,891.9	1,034.7	1,845.5	2,359.7	2,135.2	634.8	488.4	749.9
Resultado en Cuenta Corriente	1,852.9	2,613.0	3,406.4	2,912.1	3,229.7	2,886.4	3,011.5	5,070.3	4,219.7	6,032.0	5,953.8	7,593.0	8,803.1	8,412.6	2,865.4	2,740.7
Resultado Presupuestario	-430.8	33.9	-813.3	-2,701.9	-3,804.2	-2,640.5	-3,105.0	-1,769.7	-4,524.7	-2,080.1	-3,593.8	-4,471.2	-3,771.6	-4,777.4	-9,671.7	-10,960.3

*/ En cumplimiento a la legislación vigente período 1995-2000, las cifras consignadas en el rubro IVA corresponden al total recaudado sin deducir monto alguno, mientras que el rubro de gasto Descuentos y Bonificaciones incluye las Devoluciones de Crédito Fiscal IVA efectivamente pagadas al sector exportador.

**/ En cumplimiento a la legislación vigente período 2001-2007, las cifras consignadas en el rubro IVA corresponden al total recaudado menos las devoluciones de Crédito Fiscal del IVA al sector exportador. A partir de 2001, el rubro de gasto Descuentos y Bonificaciones no incluye estos gastos.

***/ Cifras preliminares.

Fuente: Ministerio de Finanzas Públicas.

Anexo II (Cont.)*
Situación Financiera de la Administración Central 1995-2010
- Millones de Quetzales -

Concepto	1995*	1996*	1997*	1998*	1999*	2000*	2001**	2002**	2003**	2004**	2005**	2006**	2007**	2008**	2009**	2010**
Financiamiento Total	430.8	-33.9	813.3	2,701.9	3,804.2	2,640.5	3,105.0	1,769.7	4,524.7	2,080.1	3,593.8	4,471.2	3,771.6	4,777.4	9,671.7	10,960.3
Financiamiento Externo Neto	320.7	270.6	1,713.3	1,402.2	2,051.0	651.4	3,234.2	1,609.2	2,727.0	3,361.9	-336.7	2,866.8	3,040.3	849.8	4,117.3	5,109.7
Préstamos	320.7	270.6	807.5	1,402.2	2,051.0	651.4	618.9	1,609.2	352.9	766.0	-336.7	2,866.8	3,040.3	849.8	4,117.3	5,109.7
Desembolsos	609.7	691.3	1,132.6	1,815.1	2,604.8	1,343.8	1,471.1	2,580.4	1,561.6	2,293.2	1,087.2	4,439.6	4,612.6	2,762.5	6,272.8	7,160.5
Amortizaciones	289.0	420.7	325.1	412.9	553.8	692.4	852.2	971.2	1,208.7	1,527.2	1,424.0	1,572.7	1,572.2	1,912.8	2,155.4	2,050.8
Negociación Neta de Bonos			905.8				2,615.3		2,374.1	2,595.9	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Financiamiento Interno Neto	110.1	-304.4	-900.0	1,299.7	1,753.2	1,989.0	-129.3	160.5	1,797.7	-1,281.8	3,930.5	1,604.4	731.3	3,927.6	5,554.4	5,850.6
Negociación Neta de Bonos	-359.5	608.2	769.1	394.5	1,547.8	824.4	649.9	-1,112.9	2,867.9	1,804.1	3,585.0	3,763.0	3,119.2	2,018.9	4,388.4	6,170.9
Deuda Neta Flotante	240.1	-851.0	-661.7													
Otros Ingresos				3,754.6		1,005.5	2,423.4									
Desincorporación de activos				3,754.6		1,005.5	2,423.4									
Amortización por el Costo de la Política Monetaria 2003											963.7	1,159.5	593.8	393.3		
Variación de Caja (+) disminución (-) aumento	229.5	-61.6	-1,007.4	-2,849.4	205.4	159.1	-3,202.5	1,273.4	-1,070.2	-3,085.9	1,309.3	-999.1	-1,794.1	2,302.0	1,166.0	-320.4

MEMORANDUM

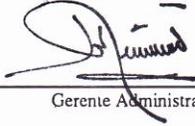
Con el objetivo que las comparaciones interanuales sean consistentes, considérese el siguiente cálculo auxiliar que excluye las devoluciones de Crédito Fiscal del IVA y presenta todas las cifras netas de estas devoluciones:

Ingresos Totales Netos	7,532.8	8,931.7	10,177.4	12,077.9	14,207.3	15,635.5	18,222.1	20,771.5	21,808.7	23,462.1	24,906.7	29,250.2	33,610.5	35,578.0	34,037.2	37,425.1
Ingresos Corrientes Netos	7,508.1	8,919.8	10,140.9	12,007.8	14,197.5	15,624.5	18,207.7	20,758.1	21,749.4	23,461.5	24,881.1	29,214.8	33,583.7	35,547.0	34,025.9	37,397.3
Ingresos Tributarios Netos	6,764.4	8,323.1	9,575.3	10,836.1	12,646.0	14,169.2	15,928.7	19,294.7	20,280.7	21,974.0	23,310.0	27,238.1	31,543.3	33,358.1	31,811.7	34,772.0
Impuestos Indirectos Netos	5,363.6	6,306.7	7,314.4	8,456.3	9,738.6	10,857.0	12,064.7	14,209.2	15,023.0	16,597.3	17,252.2	19,582.2	22,874.9	23,643.9	22,096.5	24,442.1
Impuesto al Valor Agregado Neto	2,429.0	3,479.4	3,996.0	4,561.7	5,524.4	6,258.8	6,983.4	8,618.4	9,288.6	10,482.3	10,752.7	12,497.5	15,377.0	16,155.2	15,015.5	16,980.4
Gastos Totales (Sin Devoluciones de Cr	7,963.7	8,897.9	10,990.7	14,779.8	18,011.5	18,276.0	21,327.0	22,541.1	26,333.4	25,542.2	28,500.5	33,721.4	37,382.1	40,355.4	43,708.8	48,385.4
Gastos Corrientes	5,655.3	6,306.8	6,734.5	9,095.6	10,967.8	12,738.1	15,196.2	15,687.7	17,529.6	17,429.5	18,927.3	21,621.9	24,780.5	27,134.4	31,160.5	34,656.6
Descuentos y Bonificaciones (Sin I	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	14.1	40.0	55.0	25.6	91.8	56.5	86.0	71.1	57.8	103.5
Balance Presupuestario	-430.8	33.9	-813.3	-2,701.9	-3,804.2	-2,640.5	-3,105.0	-1,769.7	-4,524.7	-2,080.1	-3,593.8	-4,471.2	-3,771.6	-4,777.4	-9,671.7	-10,960.3
Devoluciones de Crédito Fiscal del IVA	10.7	99.6	527.3	737.3	716.7	833.8										
Liquidación Presupuestaria																
PIB a precios corrientes	77,361.6	86,603.5	97,642.6	111,823.0	121,796.4	133,427.5	146,977.8	162,506.8	174,044.1	190,440.1	207,728.9	229,836.1	261,760.1	295,871.5	307,526.0	331,900.0

*/ NOTA: Este cuadro es continuación del Anexo II (Ant.) debiéndose considerar para el efecto, los datos y las observaciones ahí señaladas.

Fuente: Ministerio de Finanzas Públicas.

Anexo III
Certificado y Recibo de Pago del Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia 1991 -IEBE-

	MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS CERTIFICADO DE PAGO DE IMPUESTO LEY DE IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y DE EMISION DE BONOS DEL TESORO EMERGENCIA 1991. DECRETO 58-91. DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA	DRI-IEBE-05 No. 27027
CERTIFICADO No. 15325	NIT 51143	No. DRI-IEBE-01 173290
AGROPECUARIA SOCIEDAD ANONIMA 15 AVENIDA 15-086 ZONA GUATEMALA, GUATEMALA		
MONTO IMPUESTO:	Q3,800.00	
(EN LETRAS)	TRES MIL OCHOCIENTOS QUETZALES CON 00/100.	
Fecha en la cual completó la obligación:	22/07/92	
		
Jefe de Atención al Público y Fiscalización	Gerente Administrativo de Bonos	
Aprobado según Resolución No. 10494 de la Contraloría General de Cuentas del 18-09-91		

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS GUATEMALA, C. A.	RECIBO PARA EL PAGO DE CUOTAS MENSUALES DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y DE INVERSION EN BONOS DEL TESORO EMERGENCIA 1991 DRI - IEBE - 02 No. 173290-0				
NIT 51143					
AGROPECUARIA SOCIEDAD ANONIMA 15 AVENIDA 15-086 ZONA GUATEMALA, GUATEMALA					
DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS					
CJ.48 IMP.2602 22-JUL-92 2:07PM #0165					
CUOTA NUMERO 12	316.63				
CORRESPONDIENTE A JULIO 26, 1992					
IMPUESTO EXTRAORDINARIO 1991					
TOTAL A PAGAR	o. 316.63				
(EN LETRAS)	TRESCIENTOS DIECISEIS QUETZALES CON 63/100.				
NOTA: EL IMPORTE DE LAS CUOTAS QUE NO SE CANCELEN DENTRO DEL MES A QUE CORRESPONDAN, TENDRAN LAS SANCIONES ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 17 ESTE RECIBO UNICAMENTE ES VALIDO COMO COMPROBANTE DE PAGO POR EL IMPORTE CERTIFICADO POR LA MAQUINA RECEPTORA.					
APROBADO SEGUN RESOLUCION 8858 DE LA CONTRALORIA DE CUENTAS DEL 12-08-91					
ORIGINAL : CONTRIBUYENTE	CODIFICACION <table border="1" style="display: inline-table; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 20px;">09</td> <td style="width: 20px;">176</td> <td style="width: 20px;">177</td> <td style="width: 20px;">919</td> </tr> </table>	09	176	177	919
09	176	177	919		

VALIDO POR EL IMPORTE CERTIFICADO POR LA MAQUINA REGISTRADORA
ARTICULO 3o. DECRETO 1802. CONGRESO DE LA REPUBLICA.

Anexo IV
Formulario del Impuesto Extraordinario y de Emisión
de Bonos del Tesoro Emergencia 1991 -IEBE-



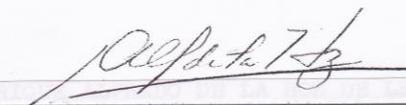
MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS
 DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS
DECLARACION JURADA Y RECIBO DE PAGO
 LEY DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y EMISION DE BONOS DEL TESORO EMERGENCIA 1991
 DECRETO No. 58-91 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA

DRI - IEBE-01

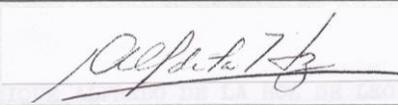
No. **173290**

I	IDENTIFICACION DEL SUJETO OBLIGADO			
1	NOMBRE Y APELLIDOS COMPLETOS, RAZON O DENOMINACION SOCIAL		NIT. DEL OBLIGADO	9
2	DOMICILIO FISCAL A CONTINUACION IDENTIFIQUE A SU PATRONO, SI ACTUALMENTE OBTIENE INGRESOS EXCLUSIVAMENTE EN RELACION DE DEPENDENCIA		TELEFONO	8
	NOMBRE Y APELLIDOS COMPLETOS, RAZON O DENOMINACION SOCIAL DEL AGENTE RETENEDOR		NIT. AGENTE RETENEDOR	
	DOMICILIO FISCAL AGENTE RETENEDOR		TELEFONO	
II	BASES PARA DETERMINAR EL IMPUESTO EXTRAORDINARIO			
3	PERIODO ANUAL TERMINADO	EL ____ DE _____ DE 1990		7
4	INGRESOS BRUTOS DEL PERIODO	Q. _____		6
5	ACTIVO NETO TOTAL	Q. _____		5
III	DETERMINACION DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO			
6	BASES PARA LA DETERMINACION (EL QUE SEA MAYOR DE AMBOS)	INGRESOS BRUTOS <input type="checkbox"/>	ACTIVO NETO <input type="checkbox"/>	4
7	MONTO DEL IMPUESTO (1% DE LA BASE) (AJUSTE A LA CINCUENTENA INMEDIATA SUPERIOR)	Q. _____		3
8	FORMA DE PAGO CONTADO <input type="checkbox"/> EN MENSUALIDADES <input type="checkbox"/>			
9	NUMERO DE MESES: (MAXIMO 12)	<input type="checkbox"/>		2
	IMPORTE PRIMER PAGO	Q. _____		1
IV	OPCION POR LA INVERSION EN BONOS DEL TESORO EMERGENCIA 1991			
10	MONTO DE LA INVERSION (DOBLE DEL IMPUESTO DETERMINADO)	Q. _____		0
11	(-) DESCUENTO DEL 15% POR PAGO TOTAL DENTRO DEL PRIMER MES DE VIGENCIA DE LA LEY.....	Q. (_____)		9
12	NETO A PAGAR:	Q. _____		8
	PAGO EN MENSUALIDADES SIN DESCUENTO			
13	NUMERO DE MESES: (MAXIMO 6 MESES)	<input type="checkbox"/>		7
14	IMPORTE PRIMER PAGO	Q. _____		6
15	SOLICITO EMITIR BONOS: NOMINATIVOS <input type="checkbox"/> AL PORTADOR <input type="checkbox"/>			5
V	VALOR A ENTERAR A CAJA			
16	MONTO A PAGAR (EN LETRAS) _____			4
17	EFFECTIVO _____	CHEQUE No. _____	BANCO _____	3
	LUGAR: _____	DIA: _____	MES: _____	AÑO: _____
 FIRMA Y SELLO DEL CAJERO RECEPTOR CODIFICACION: 09 176 17 918 LOTE: _____ NUMERO DE PLANTAS FOLIO: _____ RECEPTOR: _____		DECLARO BAJO JURAMENTO DE DECIR VERDAD, QUE LOS DATOS CONSIGNADOS ANTERIORMENTE SON CIERTOS. (FIRMA Y SELLO DEL OBLIGADO O REPRESENTANTE LEGAL) CONTROL DEPARTAMENTAL Tipo Formulario y No. _____ Fecha: _____ / No. de Operación / IMPORTE Q. _____ Receptor: Sello _____		

Anexo V Formulario del Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia 1996 -ISETBE-

 DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS <small>DECLARACION JURADA Y RECIBO DE PAGO DE IMPUESTO DE SOLIDARIDAD EXTRAORDINARIO TEMPORAL Y DE INVERSION EN BONOS DEL TESORO DE EMERGENCIA ECONOMICA 1,996</small>		DRI - 1 - ISETBE - 01 No. D- 119244
I IDENTIFICACION DEL OBLIGADO		
NOMBRE, RAZON O DENOMINACION SOCIAL		NUMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA
DOMICILIO FISCAL		
MUNICIPIO	DEPARTAMENTO	TELEFONO
II BASE DETERMINACION DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL 1996		
1	PERIODO DE LIQUIDACION DEFINITIVA ANUAL DEL ISR DEL ____ / ____ / ____ AL ____ / ____ / ____	9
2	INGRESOS BRUTOS TOTALES DECLARADOS Q. _____	8
3	ACTIVOS NETOS Q. _____	7
III OPCIONES PARA DETERMINAR EL IMPUESTO EXTRAORDINARIO AÑO 1996		
4	1% SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS TOTALES Q. _____	6
5	2% SOBRE LOS ACTIVOS NETOS Q. _____	5
6	(-) IMPUESTO A LAS EMPRESAS MERCANTILES Y AGROPECUARIAS Q. _____	4
7	(-) IMPUESTO UNICO SOBRE INMUEBLES Q. _____	3
8	IMPUESTO DETERMINADO SOBRE ACTIVOS Q. _____	2
IV FORMA DE PAGO DEL IMPUESTO		
PAGO AL CONTADO		
9	IMPUESTO DETERMINADO (Línea 4 ó 8 según corresponda)..... Q. _____	1
10	(-) COMPENSACION CONFORME RESOLUCION DE DGRI No. _____ Q. _____	0
11	IMPUESTO A PAGAR (Después de Compensación)..... Q. _____	9
12	(-) DESCUENTO (10% sobre el Impuesto a Pagar)..... Q. _____	8
13	TOTAL A PAGAR TRASLASESE ESTE TOTAL A LINEA 24 Q. _____	7
PAGO EN MENSUALIDADES NUMERO DE MESES (máximo 6) <input type="checkbox"/>		
14	IMPUESTO DETERMINADO (Línea 4 ó 8 según corresponda) Q. _____	5
15	(-) COMPENSACION CONFORME RESOLUCION DE DGRI No. _____ Q. _____	4
16	IMPUESTO NETO DETERMINADO Q. _____	3
17	PRIMER PAGO (Total Línea 16 entre No. meses) TRASLASESE ESTE TOTAL A LINEA 24 Q. _____	2
V OPCION DE LA INVERSION Y FORMA DE PAGO DE LOS BONOS DE EMERGENCIA 1996		
18	MONTO DE LA INVERSION (Doble del Impuesto Determinado en Línea 4 ó 8 según corresponda) Q. _____ <small>(Ajuste a la Cincuenta inmediata superior)</small>	1
19	MONTO TOTAL A PAGAR AL CONTADO TRASLASESE ESTE TOTAL A LINEA 24 Q. _____	0
PAGO EN MENSUALIDADES NUMERO DE MESES (máximo 6) <input type="checkbox"/>		
20	PRIMER PAGO (Total Línea 19 entre No. Meses) TRASLASESE ESTE TOTAL A LINEA 24 Q. _____	8
21	SOLICITO EMITIR BONOS A LA ORDEN <input type="checkbox"/> AL PORTADOR <input type="checkbox"/> DENOMINACIONES DE Q. _____	7
VI RECIBO DE PAGO		
22	VALOR A ENTERAR A CAJA EN LETRAS [VALOR TRASLADADO LINEA 13, 18, 20, 22] Q. _____	6
SI CANCELA CON CHEQUE INDICAR : BANCO: _____ No. CHEQUE: _____		
LUGAR Y FECHA DE PRESENTACION: _____		
 NOMBRE Y FIRMA DEL OBLIGADO O REPRESENTANTE LEGAL		
CODIFICACION 41	CONTROL DEPARTAMENTAL	BANCO: DGRI BONOS 12442 NIT: 50007-3 25/06/96 D. 58 D. 00126 Q. 056.04 SATURNINO VELASQUEZ

Anexo VI
Formulario del Impuesto a las Empresas Mercantiles
y Agropecuarias -IEMA-

		DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS DECLARACION JURADA Y RECIBO DE PAGO TRIMESTRAL DEL IMPUESTO A LAS EMPRESAS MERCANTILES Y AGROPECUARIAS	DRISR-11 No. 273692	
Número de Identificación Tributaria:		TRIMESTRE del: _____ al: _____ de 19 ____ <small>mes mes</small>		
Nombre, Razón o Denominación Social:				
Domicilio Fiscal:			Teléfono:	
I BASE IMPOSITIVA DEL IMPUESTO A LAS EMPRESAS MERCANTILES Y AGROPECUARIAS				
1	Total Activos (Traslade el monto a línea 3)	<input type="text"/> Balance General al: ____ / ____ / ____	1	9
2	Total Ingresos Brutos (Traslade el monto a línea 11)	<input type="text"/>	2	8
II DETERMINACION DEL IMPUESTO SOBRE TOTAL DE ACTIVOS				
3	Total Activos		3	7
4	(-) Depreciaciones, amortizaciones acumuladas	4		6
5	(-) Créditos Fiscales Pendientes de Reintegro	5		5
6	Sub-total (línea 3 menos líneas 4 y 5)		6	4
7	Base Imponible del Trimestre (línea 6 dividido 4)		7	3
8	Impuesto determinado (total línea 7 por 2.5%)		8	2
9	(-) Impuesto Único Sobre Inmuebles pagado en el trimestre		9	1
10	Impuesto Trimestral a Pagar (Trasladar a línea 14)		10	0
III DETERMINACION DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS BRUTOS				
11	Total Ingresos Brutos (del período de liquidación anual inmediato anterior)		11	9
12	Base Imponible (línea 11 dividido 4)		12	8
13	Impuesto Trimestral a Pagar (línea 12 por 1.25%, trasladar a línea 14)		13	7
IV LIQUIDACION TRIMESTRAL DEL IMPUESTO				
14	Impuesto Trimestral a Pagar		14	6
15	(-) Compensaciones autorizadas por la DGR según Resolución No. <input type="text"/>		15	5
16	Valor a enterar a caja		16	4
En Letras				
Si cancela con cheque indicar: BANCO:		No. de Cheque:		
DECLARO Y JURO QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTE DOCUMENTO SON CIERTOS Y EXACTOS				
Lugar y Fecha: _____ de _____ de _____				
Firma: 		ESTE RECIBO SOLO TIENE VALIDEZ SI EL IMPORTE ESTA CERTIFICADO POR LA CAJA RECEPTORA. <small>AREA PARA MARCA DE CAJA Y LOTEO INTERNO</small>		
Nombre y calidad de la persona que firma				
1. Propietario <input type="checkbox"/> 2. Representante Legal <input type="checkbox"/> 3. Apoderado <input type="checkbox"/>				
CODIFICACION 112				
ORIGINAL: DUPLICADO:	DGR Contratista	TRIPULCADO: CUADRIPLICADO:	Contribuyente para acreditar a IR Contribuyente	
TALLER NACIONAL DE GRABADOS EN ACERO				

Anexo VII Formulario del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP-



IETAAP

FORMULARIO DE PAGO DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ (DECRETO 19-04 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA)

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACION:

DIA: MES: AÑO:

01 SIN SERIE

SAT-No.1161 1475618

FORMA
123-SAT-SCC-S-V

02 NUMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA (NIT)

04 APELLIDOS Y NOMBRES, RAZON O DENOMINACION SOCIAL

03 PERIODO DE IMPOSICION (trimestre)

DEL DIA: MES: AÑO:

AL DIA: MES: AÑO:

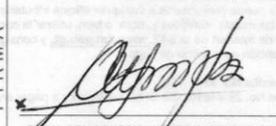
BASE IMPONIBLE: ACTIVOS NETOS	
CONCEPTO	MONTO
Activo Total	05
(-) Depreciaciones acumuladas	06
(-) Amortizaciones acumuladas	07
(-) Reserva para cuentas incobrables	08
(-) Créditos fiscales pendientes de reintegro	09
Activo Neto (Valor en casilla 5 menos sumatoria valores en casillas de la 6 a la 9)	10
Base imponible del trimestre (Valor en casilla 10 dividido entre 4)	11
Impuesto Total (Valor en casilla 11 por Tipo Impositivo, Art. 8 Decreto 19-04)	12
(-) Impuesto Único Sobre Inmuebles, efectivamente pagado durante el período de imposición (trimestre)	13
Impuesto Sobre la Base de Activo Neto (Valor en casilla 12 menos valor en casilla 13)	14

BASE IMPONIBLE: INGRESOS BRUTOS	
CONCEPTO	MONTO
Ingresos brutos obtenidos durante el período de liquidación definitiva anual del ISR inmediato anterior	15
(-) Ingresos por resarcimientos provenientes de contrato de seguro	16
(-) Ingresos por resarcimientos provenientes de reaseguro	17
(-) Ingresos por resarcimientos provenientes de reafianzamiento	18
(-) Primas cedidas de seguro y de reafianzamiento	19
Ingresos Brutos (Valor en casilla 15 menos sumatoria valores en casillas de la 16 a la 19)	20
Base imponible del trimestre (Valor en casilla 20 dividido entre 4)	21
Impuesto sobre la Base de Ingresos Brutos (Valor en casilla 21 por Tipo Impositivo, Art. 8 Decreto 19-04)	22

DETERMINACION DEL IMPUESTO A PAGAR	
Impuesto determinado (El valor que sea mayor de las casillas 14 y 22). Si Activo Neto es más de cuatro veces los ingresos brutos, anotar valor de la casilla 22	23
(-) Rebaja del 50% por pago anticipado trimestres terminados en septiembre y diciembre 2004	24
(-) Opción de acreditamiento de ISR al IETAAP, Literal b) Art. 11 de la ley	25
Impuesto a Pagar (Si valor en casilla 23 menos valor de sumatoria de casillas 24 y 25 es "Positivo" de lo contrario anote "0.00")	26

CASILLAS 27 Y 28, EXCLUSIVAMENTE EN EL CASO DE SER ESTA UNA RECTIFICACION	
No. de formulario que se rectifica <input type="text" value="27"/>	27
Valor IMPUESTO ingresado con el formulario que se rectifica	28
Impuesto a pagar (Casilla 26 menos casilla 28)	29
(+) Multa	30
(+) Intereses	31
(+) Mora	32
(=) Total a Pagar (suma de las casillas 29 a la 32)	33

FIRMA



FIRMA DEL CONTRIBUYENTE O REPRESENTANTE LEGAL

BANCO

VALIDO UNICAMENTE POR EL IMPORTE IMPRESO POR LA MAQUINA REGISTRADORA

ORIGINAL: BANCO SAT / RENDICION DE CUENTAS - blanco

DUPLICADO: CONTRIBUYENTE - celeste

TRIPULICADO: ADJUNTAR A DECLARACION JURADA ANUAL ISR - amarillo

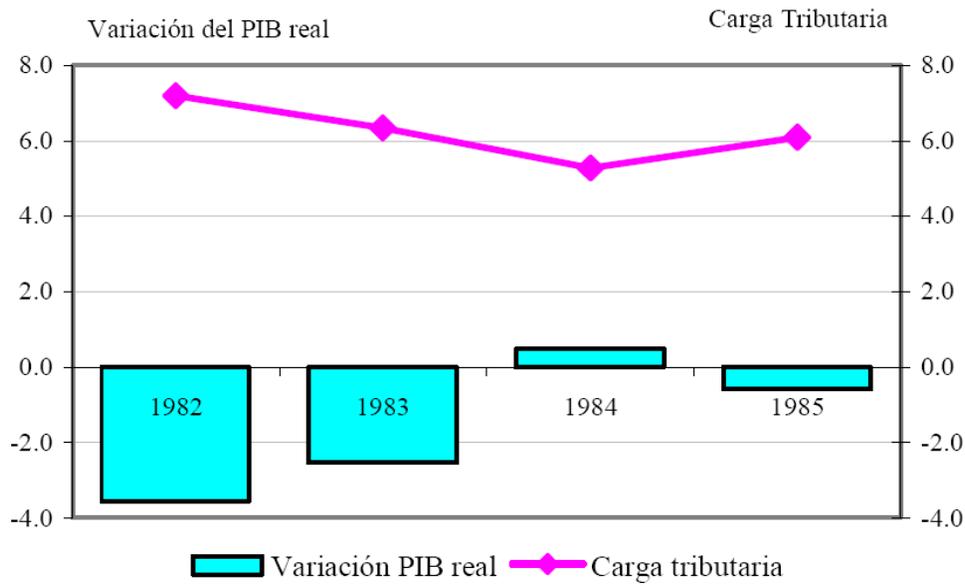
Impreso en Taller Nacional de Grabados en Azuero N.º 337840-3, número correlativo 11902005 fecha de autorización: 28-04-2005. Rango de numeración impresa: Del 1.300.001 al 1.700.000 Emisión Fiscal 4-ASCC 2764 de fecha 09-09-2005 Libro 4-ASCC folio 174.

Autorizado por la Comisión General de Cuentas, según resolución número BU-04802 Cas. 3002-2000-A-17-2004 de fecha 19-08-2004 Decreto 1802 del Congreso de la República de Guatemala, C.A.

Anexo VIII Formulario del Impuesto de Solidaridad -IS-

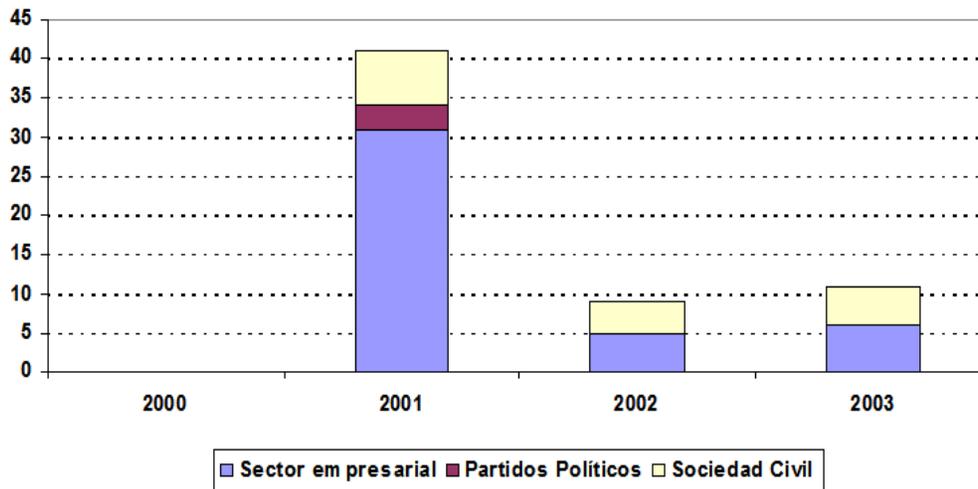
 IMPUESTO DE SOLIDARIDAD FORMULARIO DE PAGO DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD (DECRETO NÚMERO 73-2008 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA)			
LUGAR Y FECHA DE PRESENTACIÓN:			
DÍA <input type="text"/> <input type="text"/>	MES <input type="text"/> <input type="text"/>		
AÑO <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>			
01 SIN SERIE SAT-No.1601 0314497			
 FORMA 140-SAT-SCC-SV			
02 NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (NIT)			
<input type="text"/> - <input type="text"/>			
03 DEL PERÍODO DE IMPOSICIÓN			
AL			
04 APELLIDOS Y NOMBRES, RAZÓN O DENOMINACIÓN SOCIAL			
DETERMINACIÓN DEL MARGEN BRUTO			
Total Ingresos brutos por Servicios Prestados, durante el período de liquidación anual ISR inmediato anterior	05		
Total Ingresos por Ventas, durante el período de liquidación anual ISR inmediato anterior	06		
Total Costo de Ventas	07		
Diferencia (Ventas - Costo de Ventas) (Valor en casilla 6 menos valor en casilla 7) Si el resultado es positivo	08		
Diferencia (Ventas - Costo de Ventas) (Valor en casilla 6 menos valor en casilla 7) Si el resultado es negativo	09		
MARGEN BRUTO % (Valor en casilla 5 más valor en casilla 8 si es positivo de lo contrario restar casilla 9, dividido entre sumatoria de valor en casilla 5 más valor en casilla 6, este resultado multiplicado por 100)	10		
BASE IMPONIBLE: ACTIVO NETO			
CONCEPTO			
MONTO			
Activo Total	11		
(-) Depreciaciones acumuladas	12		
(-) Amortizaciones acumuladas	13		
(-) Reserva para cuentas incobrables	14		
(-) Créditos fiscales pendientes de reintegro (Saldos Líquidos y Exigibles) Según Resolución No. 15	16		
Activo Neto (Valor en casilla 11 menos valor en casillas 12, 13, 14 y 16) Si el resultado es positivo de lo contrario anote cero "0"	17		
Base imponible del trimestre (Valor en casilla 17 dividido entre 4)	18		
Impuesto Total (Valor en casilla 18 por Tipo Impositivo, Art. 8 Decreto 73-2008)	19		
(-) Impuesto Único sobre Inmuebles efectivamente pagado durante el mismo trimestre	20		
Impuesto sobre la base de Activo Neto (Valor en casilla 19 menos valor en casilla 20)	21		
BASE IMPONIBLE: INGRESOS BRUTOS			
CONCEPTO			
MONTO			
Ingresos brutos durante el período de liquidación definitiva anual del ISR inmediato anterior	22		
(-) Ingresos por resarcimiento provenientes de contrato de seguro	23		
(-) Ingresos por resarcimiento provenientes de reaseguro	24		
(-) Ingresos por resarcimiento provenientes de reafianzamiento	25		
(-) Primas cedidas de seguro y de reafianzamiento	26		
Ingresos brutos menos exclusiones (Valor en casilla 22 menos valor en casillas de la 23 a la 26)	27		
Base imponible del trimestre (Valor en casilla 27 dividido entre 4)	28		
Impuesto sobre la base de Ingresos Brutos (Valor en casilla 28 por Tipo Impositivo, Art. 8 Decreto 73-2008)	29		
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A PAGAR			
Impuesto Determinado: Si el valor del Activo Neto (casilla 17) es más de cuatro veces el valor de los Ingresos Brutos (casilla 27) consigne el valor de la casilla 29. Si el valor de la casilla 18 es mayor que el valor de la casilla 28 deberá anotar el valor de la casilla 21 de lo contrario anote el valor de la casilla 29.	30		
(-) Opción de Acreditación de ISR al Impuesto de Solidaridad, Literal b) Art. 11 de la ley, aplicado a este período. SALDO NO ACREDITADO	31		
Anotar el valor a acreditar en este período (No exceder de los valores anotados en casillas 30 y 31)	32		
Impuesto (Si valor en casilla 30 menos valor de casillas 32 es "Positivo" de lo contrario anote "0.00")	33		
RECTIFICACIONES Y VALORES A PAGAR			
Número de formulario que se rectifica	34		
(-) Impuesto pagado con formulario que se rectifica	35		
(=) Impuesto a pagar (Casilla 33 menos casilla 35)	36		
(+) Multa	37		
(+) Mora	38		
(+) Intereses	39		
Total a Pagar (Suma de las casillas 36 a la 39)	40		
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; vertical-align: top;"> FIRMA  FIRMA CONTRIBUYENTE O REPRESENTANTE LEGAL </td> <td style="width: 50%; vertical-align: top;"> BANCO  BANCO - SAT/RENDICIÓN DE CUENTAS CONTRIBUYENTE </td> </tr> </table>		FIRMA  FIRMA CONTRIBUYENTE O REPRESENTANTE LEGAL	BANCO  BANCO - SAT/RENDICIÓN DE CUENTAS CONTRIBUYENTE
FIRMA  FIRMA CONTRIBUYENTE O REPRESENTANTE LEGAL	BANCO  BANCO - SAT/RENDICIÓN DE CUENTAS CONTRIBUYENTE		
VALIDO ÚNICAMENTE POR EL IMPORTE IMPRESO POR LA MAQUINA REGISTRADORA			

**Anexo IX
Variación del PIB Real y Carga Tributaria 1982-1985
- Como Porcentaje -**



Fuente: Ministerio de Finanzas Públicas y Banco de Guatemala.

**Anexo X
Recursos de Inconstitucionalidad a Leyes Tributarias
Período 2000 - 2003**



Fuente: Pacto Fiscal de Guatemala: Una Oportunidad Perdida. Juan Alberto Fuentes y Maynor Cabrera. Santiago de Chile 2005.

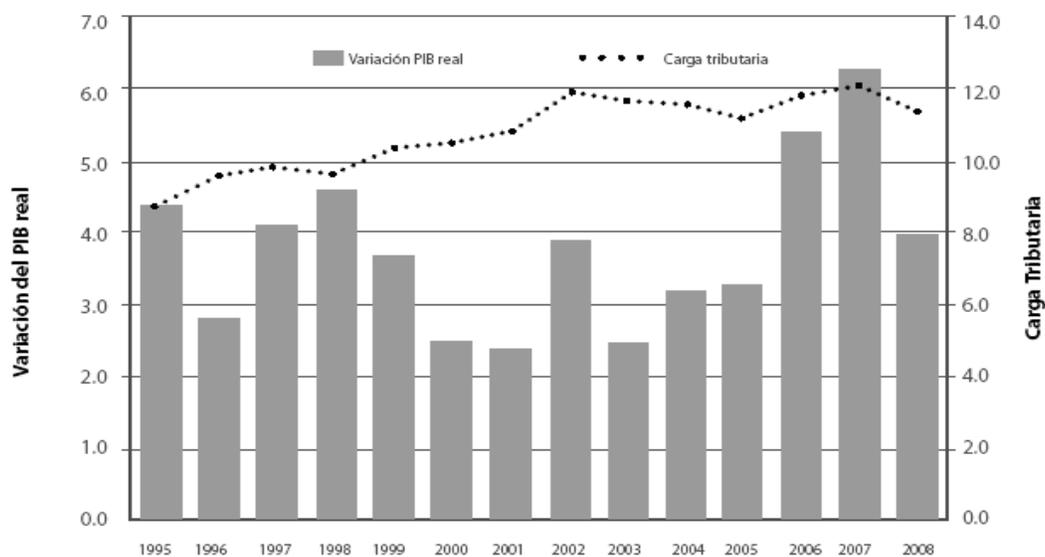
Anexo XI América Latina: Crisis Políticas y Tensiones Internacionales Graves 1990 - 2009

País / Año	90	91	92	93	94	95	96	97	98	99	00	01	02	03	04	05	06	07	08	09
Argentina																				
Belice																				
Bolivia																				
Brasil																				
Chile																				
Colombia																				
Costa Rica																				
Cuba																				
Ecuador																				
El Salvador																				
Guatemala																				
Haití																				
Honduras																				
México																				
Nicaragua																				
Panamá																				
Paraguay																				
Perú																				
Surinam																				
Uruguay																				
Venezuela																				

Destitución / renuncia del presidente Crisis Política, cuestionamientos serios de los resultados electorales
 Golpes de Estado Tensiones internacionales graves
 Levantamiento o tensión militar

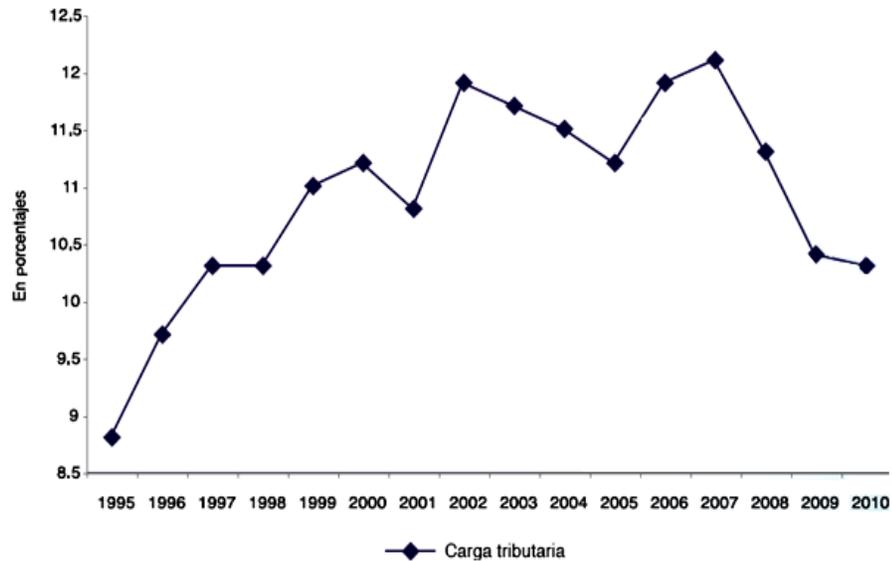
Fuente: Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales -FLACSO-. Reunión de RESDAL, Bolivia 2009.

Anexo XII Variación del PIB Real y Carga Tributaria - Como Porcentaje -



Fuente: ICEFI: Derechos o Privilegios El Compromiso Fiscal con la Salud, la Educación y la Alimentación en Guatemala. Año 2009. Con base en datos de SEGEPLAN.

Anexo XIII
Guatemala: Carga Tributaria 1995-2010
Porcentaje del PIB



Fuente: Ministerio de Finanzas Públicas

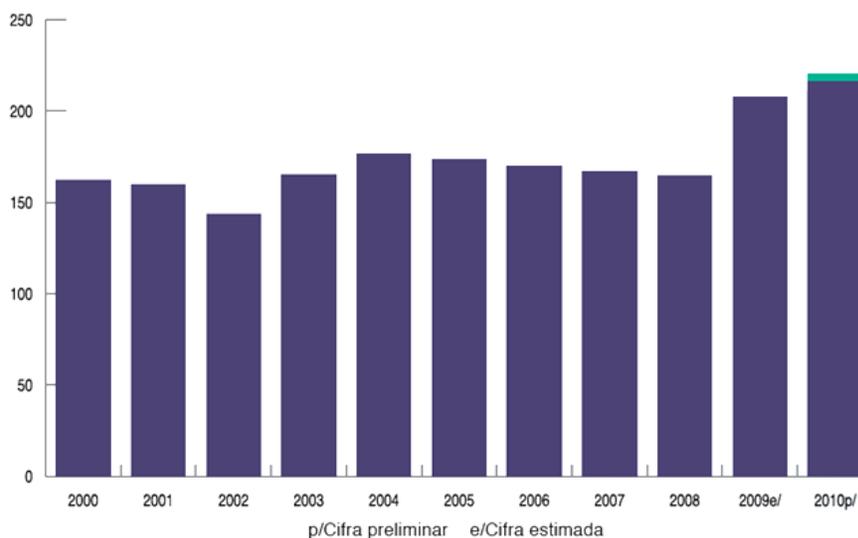
Anexo XIV
Carga Tributaria Total de Países en América Latina
Porcentaje del PIB*/

País	1985	2007	Variación %
Bolivia	6,7	17,1	156,5
Argentina	11,6	24,3	109,5
Paraguay	5,6	11,5	103,7
Guatemala	5,5	11,0	99,8
Colombia	8,1	13,5	66,4
Ecuador	6,5	10,7	64,5
Brasil	18,9	25,9	36,6
Perú	11,7	15,3	31,5
Costa Rica	13,3	14,9	12,0
México	9,1	10,0	9,3
Chile	17,3	18,2	5,5
Uruguay	17,2	18,0	4,6
Promedio América Latina	11,0	15,9	44,7

*/ No incluye contribuciones de seguridad social

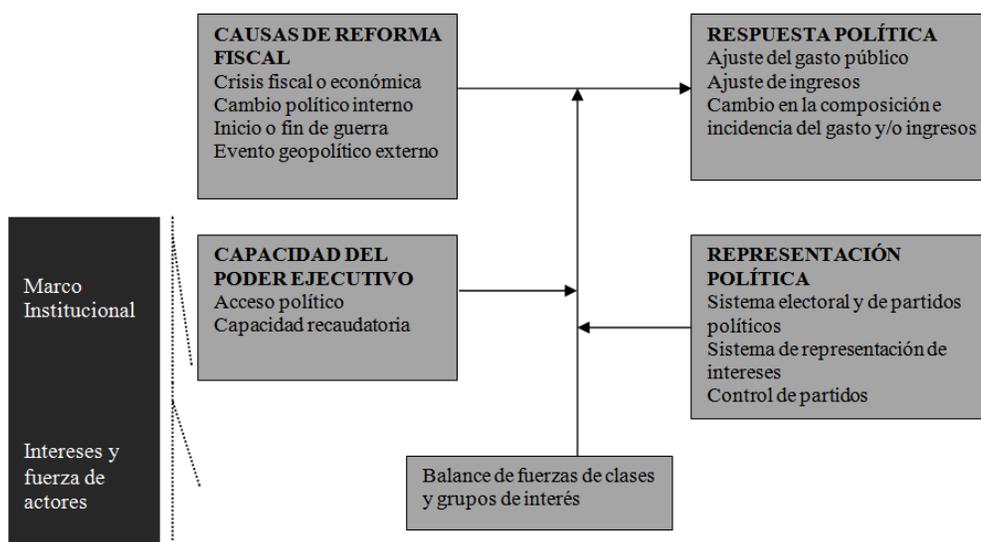
Fuente: Estadísticas para América Latina y el Caribe, CEPALSTAT.

Anexo XV
Guatemala: Razón Deuda Pública / Ingresos Totales 2000-2010
- En Porcentajes -



Fuente: SEGEPLAN, con datos del Ministerio de Finanzas Públicas.

Anexo XVI
Modelo Conceptual de la Determinación de la Tributación



Fuente: Pacto Fiscal de Guatemala: Una Oportunidad Perdida. Juan Alberto Fuentes y Maynor Cabrera. Santiago de Chile 2005.

Anexo XVII Impuestos Extraordinarios Directos en Guatemala 1991-2011

IMPUESTOS EXTRAORDINARIOS		AÑOS																					
Decreto No. 58-91	Descripción	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	
<p>Ley de Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia 1991 -IEBE-.</p> <p>Vigencia 27/07/91 - 30/06/92</p>	<p>Están obligadas las personas propietarias de empresas que realicen actividades lucrativas; las personas que sus ingresos excedan Q.36,000 en el período, y otras que indica la Ley.</p> <p>Tarifa 1% sobre ingresos brutos o activo neto total.</p>	■	■																				
12 cuotas																							
<p>Decreto No. 31-96</p> <p>Ley de Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia Económica 1996 -ISETBE-.</p> <p>Vigencia 01/06/96 - 31/12/97</p>	<p>Están obligados las personas que obtienen ingresos de fuente guatemalteca, las personas individuales o jurídicas que realizan actividades a título oneroso, y otras que indica la Ley.</p> <p>Tarifa 1% (1996) y 1.5% (1997) sobre ingresos brutos y 2% (1996) y 3% (1997) sobre el activo neto total.</p>						■																
6 cuotas / 6 cuotas																							
<p>Decreto No. 99-98</p> <p>Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA-.*</p> <p>Vigencia 01/01/99 - 30/06/04</p>	<p>Están obligadas las personas propietarias de empresas mercantiles o agropecuarias, domiciliadas o situadas en territorio nacional y regimenes que establece la Ley.</p> <p>Tarifa 3.5% sobre activo neto total y 2.25% sobre ingresos brutos.</p>						■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	
RECURSO INCONSTITUCIONALIDAD																							
<p>* El -IEMA- surge con el Decreto No. 32-95, con tipo impositivo del 1.5% sobre la cuarta parte del monto que resulte de restar el total de activos, el total de créditos fiscales, el total de pasivos y las utilidades retenidas; con vigencia de cuatro años a partir del 11/05/95. Posteriormente, lo reforma el Decreto No. 116-97, que modifica las tarifas a 2.5% sobre la base de los activos y 1.25% sobre los ingresos brutos y vigencia del 01/01/98. El Decreto No. 99-98, inicialmente establecía una vigencia de cinco años -a partir de 01/01/99- y una tarifa del 2.5% sobre el valor del activo neto total y 1.25% sobre los ingresos brutos, pero éstos fueron modificados por el Decreto No. 80-2000 (elimina la vigencia de cinco años) y el Decreto No. 36-2001 (incorpora nuevos sujetos pasivos y fija tarifas de 3.5% sobre activo neto total y 2.25% sobre los ingresos brutos).</p>																							
<p>Decreto No. 19-04</p> <p>Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP-.*</p> <p>Vigencia 01/07/04 - 31/12/08</p>	<p>Están obligadas las personas que a través de sus empresas mercantiles o agropecuarias, así como otros establecidos en la Ley, dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional.</p> <p>Tarifa Periodos impositivos del 01/07/04 al 31/12/04: 2.5%; del 01/01/05 al 30/07/06: 1.25%; del 01/07/06 al 31/12/07: 1%; del 01/01/08 al 31/12/08: 1%.</p>																						
<p>* Inicialmente el -IETAAP- tenía vigencia del 01/07/04 al 31/12/07, pero fue reformado por el Decreto No. 69-2007, que fijo su vigencia del 01/01/08 al 31/12/08 y una tarifa del 1%.</p>																							
<p>Decreto No. 73-2008</p> <p>Ley del Impuesto de Solidaridad -IS-.</p> <p>Vigencia 01/01/09 - Vigente</p>	<p>Están obligadas las personas entre otros que establece la Ley, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior del 4% de sus ingresos brutos.</p> <p>Tarifa El tipo impositivo es del 1% la que sea mayor entre la cuarta parte del activo neto o ingresos brutos.</p>																				■	■	

Fuente: Elaboración propia con base en la información de este documento.