

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

ANÁLISIS JURÍDICO DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN
EN EL PAGO DEL IMPUESTO DE HOSPEDAJE EN LOS HOTELES DE LA
REPÚBLICA DE GUATEMALA

RONY ALEXANDER JIMÉNEZ GUERRERO

GUATEMALA, OCTUBRE 2012

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

ANÁLISIS JURÍDICO DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN
EN EL PAGO DEL IMPUESTO DE HOSPEDAJE EN LOS HOTELES DE LA
REPÚBLICA DE GUATEMALA

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

RONY ALEXANDER JIMÉNEZ GUERRERO

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, octubre 2012

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO: Lic. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL II: Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi
VOCAL III: Lic. Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV: Br. Modesto José Eduardo Salazar Dieguez
VOCAL V: Br. Pablo José Calderón Gálvez
SECRETARIA: Licda. Rosario Gil Pérez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Jaime Ernesto Hernández Zamora
Vocal: Lic. Luis Emilio Orozco Piloña
Secretario: Lic. Byron René Jiménez Aquino

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Héctor David España Pinetta
Vocal: Lic. Rafael Otilio Ruiz Castellanos
Secretario: Lic. Jaime Rolando Montealegre Santos

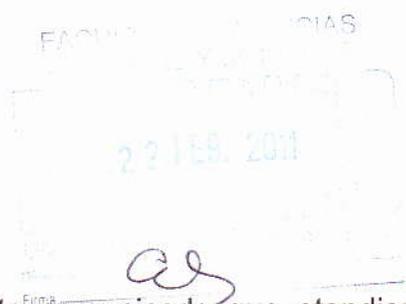
RAZÓN: Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en la tesis (Artículo 43 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



JULIO ANTONIO FAJARDO GARRIDO
ABOGADO Y NOTARIO COLEGIADO 9,816
7 AVE. 20-12 ZONA 1 GUATEMALA. 2do. Nivel Of. 3 Edificio Ortiz
Teléfono: 57436924

Guatemala 22 febrero del 2011

Lic. Manuel Castro Monroy
Jefe de la Unidad de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho.



De la manera más atenta y respetuosa me permito comunicarle que atendiendo la providencia emanada por la unidad de tesis a su cargo he cumplido con la función asesor de tesis del estudiante RONY ALEXANDER JIMÉNEZ GUERRERO, sobre el tema intitulado "ANÁLISIS JURÍDICO DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL PAGO DEL IMPUESTO DE HOSPEDAJE DE LOS HOTELES EN LA REPÚBLICA DE GUATEMALA".

Me permito rendir mi opinión en el siguiente dictamen:

- I. El trabajo de investigación del sustentante constituye un importante aporte técnico al establecer un amplio contenido jurídico y doctrinario en relación al derecho tributario, abarcando sus principales fundamentos y elementos que le dan un perfil jurídico, siendo su contenido de actualidad al referirse al análisis jurídico de la inconstitucionalidad de la doble tributación en el pago del impuesto de hospedaje de los hoteles en la república de Guatemala.
- II. La presente tesis su aporte científico más importante es dejar delineados trazos en cuanto al tema doble tributación, basados en la amplia investigación realizada y del análisis jurídico respectivo, para poder tener una herramienta o los medios para interponer el recurso de inconstitucionalidad en contra de la doble tributación en el pago del impuesto de hospedaje, es un recurso intelectual que se aporta en bien del desarrollo de un nuevo ordenamiento jurídico en relación a los tributos, los hoteles el turismo en beneficio de la sociedad guatemalteca.
- III. La metodología y técnicas utilizadas en la realización del trabajo de tesis, fueron acordes para el desarrollo de cada uno de los capítulos, introducción, conclusiones y recomendaciones, para lo cual utilizo los métodos siguientes: analítico: para establecer los derechos y obligaciones de cada uno de los individuos que actúan en sus respectivas calidades; sintético, para ejercer el derecho tributario, abarcando sus principales fundamentos y elementos que le



dan un perfil jurídico; inductivo, el estudiar detenidamente el análisis jurídico de la inconstitucionalidad de la doble tributación en el pago del impuesto de hospedaje. Durante el desarrollo del trabajo de investigación, se usó la técnica de ficha bibliográfica, ya que mediante las mismas se recopiló la información sobre el derecho tributario.

- IV. De acuerdo a lo expuesto en el cuerpo capitular, el trabajo evidencia una adecuada redacción, lo que permite entender los elementos que analiza el sustentante, los criterios, técnicos jurídicos que le dan fundamento a cada argumento, así como el uso adecuado de las reglas gramaticales de acuerdo a lo estipulado por la Real Lengua Española.
- V. Por tanto si el sistema tributario de Guatemala no ha alcanzado sus principales metas como lo son el suministro de bienes, servicios públicos y una distribución socialmente aceptada, mi proposición al final de este argumento válido el rol o la función más importante sería la de tener un sistema tributario más acorde a la realidad nacional, lo que implicaría reformas para que sea un ordenamiento jurídico eficaz.
- VI. Personalmente considero que el trabajo realizado por el Bachiller Rony Alexander Jiménez Guerrero constituye un importante aporte al Derecho Tributario, realizando valiosas conclusiones y recomendaciones; las cuales al llevarse a la práctica, podrían modificar las variables del problema presentado.

De manera personal me encargue de guiar al sustentante, bajo los lineamientos de todas las etapas correspondientes al proceso de investigación científica, aplicando para el efecto la metodología y técnicas apropiadas para la solución de la problemática esbozada, por lo que me permito dictaminar después de haber satisfecho las exigencias del suscrito asesor tesis, APRUEBO, el presente trabajo intitulado. "ANÁLISIS JURÍDICO DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL PAGO DEL IMPUESTO DE HOSPEDAJE DE LOS HOTELES DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, por lo cual emito DICTAMEN FAVORABLE, de conformidad con el cumplimiento con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, para su posterior evaluación por el tribunal Examinador, previo a optar el Grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Sin otro particular, atentamente.


Lic. Julio Antonio Fajardo Garrido
ABOGADO Y NOTARIO



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7, Ciudad Universitaria
Guatemala, Guatemala



**UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES.** Guatemala, dieciocho de enero de dos mil doce.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A): **ELIDA DE LOS ANGELES MANSILLA HERRERA DE ORTEGA**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante: **RONY ALEXANDER JIMÉNEZ GUERRERO**, Intitulado: **“ANÁLISIS JURÍDICO DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL PAGO DEL IMPUESTO DE HOSPEDAJE DE LOS HOTELES EN LA REPÚBLICA DE GUATEMALA”**.

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual dice: “Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y las técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estime pertinentes”.


LIC. CARLOS MANUEL CASTRO MONROY
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



cc. Unidad de Tesis
CMCM/ jrvch.



ELIDA DE LOS ANGELES MANSILLA HERRERA DE ORTEGA
ABOGADO Y NOTARIO COLEGIADA 3862
14 CALLE "A" 11-61 ZONA 1 GUATEMALA, GUATEMALA
Teléfono 22325080

Guatemala 19 de marzo del 2012.

M.A.

Luis Efraín Guzmán Morales
Jefe de la Unidad de Asesoría Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho:

Señor Jefe de la Unidad de Tesis:



Me honra informarle que en cumplimiento de la designación recaída sobre mi persona como REVISOR, según resolución proferida por la unidad de Asesoría de Tesis a su digno cargo de fecha dieciocho de enero del dos mil doce, del bachiller RONY ALEXANDER JIMÉNEZ GUERRERO, quien elaboró el trabajo de tesis intitulado "ANÁLISIS JURÍDICO DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL PAGO DEL IMPUESTO DE HOSPEDAJE DE LOS HOTELES EN LA REPÚBLICA DE GUATEMALA; habiendo cumplido con asesorar el trabajo confiado, le doy a conocer que la tesis abarca.

- a) El contenido científico y técnico de la tesis es muy importante, debido a que analiza y estudia detenidamente el derecho Tributario, el derecho Mercantil sus reformas en cuanto a la tributación en el pago de los impuestos en los hoteles de la República de Guatemala y la importancia de las mismas para el turismo.
- b) En relación a la redacción, el ponente durante el desarrollo de la tesis utilizó un lenguaje adecuado. Los objetivos señalaron que se analizarían las causas de la doble tributación, así como sus efectos en el turista así como para la competitividad a nivel internacional y la representación de Guatemala como un destino turístico.
- c) La metodología y técnicas de investigación que se utilizaron fueron adecuados. Los métodos utilizados fueron los siguientes: analítico, el cual dio a conocer la importancia de un sistema tributario más moderno, más flexible en materia de turismo; el método sintético, determino la relación entre modernización productiva y el sistema jurídico tributario; inductivo, se utilizó para determinar, el análisis jurídico de la inconstitucionalidad de la doble tributación en el pago del

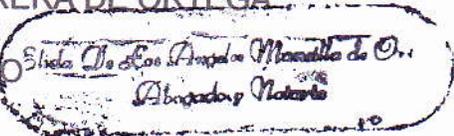
impuesto de hospedaje y normas jurídicas que lo regulan; el método deductivo, indico su regulación legal. El procedimiento para la elaboración de la misma, abarcó las técnicas de fichas bibliográficas y la documental; las cuales se obtuvo la información doctrinaria y legal de actualidad.

- d) La contribución científica del trabajo de tesis llevado a cabo, es fundamental para la sociedad guatemalteca, debido a que muestra con datos actuales la importancia del turismo en Guatemala para contribuir al desarrollo y así generar más fuentes de trabajo, con un sistema jurídico tributario más beneficioso a lo que han dado en llamar la industria sin chimeneas el turismo en Guatemala.
- e) Las conclusiones y las recomendaciones de la tesis, tienen congruencia con los cuatro capítulos desarrollados. Personalmente me encargué de guiarlo durante las etapas respectivas al proceso de investigación, empleando los métodos apropiados, que permitieron la comprobación de la hipótesis formulada, relativa a los fundamentos jurídicos que determinaron que los legisladores separarán los procedimientos de la generación, transporte, distribución y publicidad del turismo en Guatemala, lo cual se debe al principio de seguridad jurídica que deben tener los turistas en el cual el servicio que reciben no esté sometido a acciones fraudulentas.
- f) La bibliografía es acorde con el trabajo de tesis y tiene relación con el contenido de los capítulos y citas bibliográficas.

La tesis reúne los requisitos legales establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la elaboración de tesis de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas y sociales y del Examen General Público, motivo por el cual emito DICTAMEN FAVORABLE para que pueda continuar con el tramite respectivo, para evaluarse posteriormente por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Con las muestras de mi respeto soy de usted deferentemente su servidor.


Licda. ELIDA DE LOS MANSILLA HERRERA DE ORTEGA
REVISOR DE TESIS
ABOGADO Y NOTARIO
COLEGIADO: 3862



Elida De los Mansilla Herrera de Ortega
Abogada y Notario



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, zona 12
GUATEMALA, C.A.



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 18 de septiembre de 2012.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante RONY ALEXANDER JIMÉNEZ GUERRERO, titulado ANÁLISIS JURÍDICO DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL PAGO DEL IMPUESTO DE HOSPEDAJE EN LOS HOTELES DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/iyf

A handwritten signature in blue ink, appearing to be "BAMO/iyf".

Lic. Avidán Ortiz Orellana
DECANO



Rosario





DEDICATORIA

- A DIOS: El dador de toda sabiduría.
- A MIS PADRES: Nicolás Jiménez (Q.E.P.D) y Lidia Emilia Guerrero de Jiménez con todo mi cariño.
- A MI ESPOSA: Lucrecia Alejandrina Porras Sartoressi de Jiménez con todo mi amor y admiración por su apoyo incondicional.
- A MIS HIJOS: Luis Alberto, Josué Alexander y Rony Alexander, Jiménez Porras, para que este triunfo sirva de inspiración en sus vidas.
- A MI SUEGRA: Lucrecia Ileana Sartoressi del Cid, con un respeto especial.
- A MIS HERMANOS: Que este triunfo académico, sea motivo de ejemplo en sus vidas.
- A: Mis cuñados y cuñadas.
- A LOS ESPOSOS: Luis Magín Hernández Galindo, Silvia de Hernández, el agradecimiento por sus loables consejos.
- AL LICENCIADO: Emilio Cambranes, por sus consejos y apoyo en la formación de mi profesión.
- A: Mis compañeros de trabajo y amigos de quienes recibí su apoyo incondicional.
- A: Universidad de San Carlos de Guatemala, templo del saber.
- A: La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Lugar donde alcancé un alto triunfo.
- A: Usted especialmente.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción	i

CAPÍTULO I

1. Elementos introductorios sobre las finanzas públicas.....	1
1.1. Evolución histórica del pensamiento financiero.....	2
1.2. Concepto clásico de las finanzas.....	2
1.3. Concepto moderno de las finanzas públicas.....	5
1.4. La necesidad de existencia del sector público.....	8
1.5. Actividad financiera del Estado.....	9
1.6. El Estado y sus funciones fiscales.....	11
1.7. Función de asignación.....	12
1.8. Función de distribución.....	13
1.9. Definición de sistema tributario.....	15
1.10. La actividad financiera del Estado.....	16
1.11. Fundamentos y objetivos de la actividad financiera.....	17
1.12. Derecho financiero.....	18
1.13. La política fiscal del Estado.....	19

CAPÍTULO II

2. Sistema tributario guatemalteco	21
2.1. Generalidades.....	21
2.2. Principios constitucionales y criterios generales.....	22
2.3. Criterios generales.....	25
2.4. Objetivos y fines del sistema tributario guatemalteco.....	29

2.5. Principales impuestos aplicados en Guatemala.....	30
2.6. Comportamiento del sistema tributario guatemalteco en el periodo 1996 a 2006.....	32

CAPÍTULO III

3. Doble tributación en el pago del impuesto.....	41
3.1. El derecho tributario.....	43
3.2. Principios constitucionales del derecho tributario	44
3.3. Ubicación del derecho tributario.....	46
3.4. Fuentes del derecho tributario.....	47
3.5. Interpretación de las normas jurídicas tributarias.....	47
3.6. Definición del poder tributario.....	48
3.7. Límite del poder tributario.....	49
3.8. Relación jurídica tributaria.....	51
3.9. Obligación tributaria.....	52
3.10. El hecho generador o hecho imponible.....	53
3.11. Bases de recaudación.....	55
3.12. Extinción de la obligación tributaria.....	55
3.13. El procedimiento administrativo determinación de obligaciones.....	57
3.14. Esquema del procedimiento administrativo.....	58

CAPÍTULO IV

4. Desarrollo hotelero en Guatemala.....	61
4.1. Efectos del turismo en la economía interna.....	64
4.2. Instituto Guatemalteco de Turismo (INGUAT).....	70



Pág.

4.3. El contrato de hospedaje dentro del Decreto 2-70.....	76
4.4. Doble tributación en el pago de impuestos en los hoteles.....	82
4.5. Formas de interponer la inconstitucionalidad de las leyes.....	85
CONCLUSIONES	89
RECOMENDACIONES	91
ANEXO 1	93
BIBLIOGRAFÍA	103



INTRODUCCIÓN

La investigación realizada radica en el necesidad de determinar si existe doble tributación en el pago del impuesto del hospedaje en los hoteles de la República de Guatemala, desde la perspectiva del consumidor final, dado que es este quien soporta el pago de dichos impuestos, pretendiéndose dar respuesta a este problema y plantear una posible solución al mismo.

El objetivo principal del trabajo de investigación fue que si existe inconstitucionalidad, ante la doble tributación en el pago de impuestos que gravan el hospedaje en hoteles; como hipótesis se planteó, la doble tributación en el pago del impuesto de hospedaje en los hoteles de la República de Guatemala, no es acorde a la legislación tributaria, debido a que no se permite la doble tributación, cuando un mismo hecho generador se le atribuye al mismo sujeto pasivo.

El trabajo de investigación fue desarrollado en cuatro capítulos, en el primer capítulo, se desarrollan los elementos introductorios sobre las finanzas públicas, abordando temas como la actividad financiera del Estado y política fiscal; en el segundo capítulo, se contempla al sistema tributario guatemalteco, sus generalidades, principios constitucionales y fines del sistema tributario guatemalteco; en el tercer capítulo, se expone acerca de la doble tributación, los principios constitucionales que se oponen a la



doble tributación y los límites del poder tributario; el cuarto capítulo, expone el desarrollo hotelero en Guatemala, las posibles soluciones al problema planteado, así como un análisis sobre si existe doble tributación en el pago de impuestos en los hoteles de la República de Guatemala.

Los métodos empleados en la presente investigación fueron: el método analítico-sintético, inductivo y deductivo para la comprobación de la hipótesis, adicionalmente a ello durante el desarrollo de dichos capítulos, se desarrollaron términos como: la inconstitucionalidad de las leyes, doble tributación en el pago de impuestos, hecho generador o hecho imponible, capacidad de pago, etc., lo cual permite una mejor abstracción del contenido.

Todo ello permitió desarrollar el presente trabajo de investigación, determinando acerca de la doble tributación en el pago del hospedaje en hoteles de la República de Guatemala, obteniendo un trabajo de utilidad para estudiantes y profesionales del derecho que pretenden ampliar sus conocimientos en cuestiones tributarias, ya que a través de un lenguaje sencillo y comprensible, lleva al lector de conceptos básicos a definiciones más complejas, que permiten una mejor asimilación de los conocimientos que a través del presente trabajo se pretenden transmitir.



CAPÍTULO I

1. Elementos introductorios sobre las finanzas públicas

“La palabra finanzas proviene de la voz griega, finos, del latín, finis, que significa fin, en un principio se aplicó este término como fin de los negocios jurídicos, o al pago con que ellos terminan, posteriormente surge la palabra finanzas la cual implicaba otros elementos esenciales para que se produjera tal fin, estos estaban constituidos por los recursos o ingresos”.¹

Por otra parte, las finanzas públicas atienden: “todo lo relacionado con la forma de satisfacer las necesidades que demande la población que integra un Estado, se inclinan a cubrir las exigencias del colectivo, donde predomina el interés general”.²

Asimismo, las finanzas públicas constituyen: “la rama del conocimiento humano que estudia los principios abstractos, los objetivos políticos y las normas legislativas que rigen la adquisición, la gestión y el empleo de la riqueza requerida por los entes públicos para la satisfacción de las necesidades públicas”.³

En otras palabras se puede decir que son las actividades relacionadas con los flujos de capital y dinero entre individuos empresas o Estados.

¹ Romero Contreras, Yibetza Thais, **Las finanzas públicas**. Pág. 1

² **Ibíd.**

³ **Ibíd.**



1.1. Evolución histórica del pensamiento financiero

Araneda Dörr (1994) define dos momentos en los cuales se desarrollaron las finanzas públicas: “el clásico y el moderno”.⁴

Para el estudio del derecho financiero como la evolución de las ideas imperantes sobre la materia en las distintas épocas y países, es necesario partir de dos principios básicos, primero que su nacimiento y génesis se producen en la antigüedad, en el marco amplio de la economía, inserta en cualquier sociedad primitiva o civilizada, conforme al sistema político vigente, segundo, es a partir del renacimiento cuando se esbozan las primeras ideas sobre la ciencia de la finanzas con cierto orden, sin alcanzar aun el calificativo científico. Este aspecto va evolucionando con lentitud, en la medida que se produce una progresiva diferenciación de lo que podría denominarse ciencia financiera (sector público) y economía política (sector privado).

1.2. Concepto clásico de las finanzas

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

⁴ Araneda Dörr, Hugo, **Finanzas públicas**. Págs. 15 - 17



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

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

Para fines tan limitados, el medio de acción, constituido por el patrimonio estatal, lo era igualmente, y la gestión financiera obedecía a principios muy simples. Estos principios preconizaban realizar el mínimo de gastos, no interferir la iniciativa privada mediante la gestión financiera y mantener rígidamente el equilibrio del presupuesto fiscal. La



principal virtud de las finanzas bajo el esquema clásico, era el ahorro y el principal rol del Ministro de Hacienda o Finanzas, consistía en evitar el dispendio de los recursos públicos.

Es oportuno comentar, antes de la Revolución Francesa, los ingresos provenían fundamentalmente de los sectores de escasos recursos, bajo un sistema de privilegios. Estado llano, es uno de los tres estamentos básicos de la sociedad propia del feudalismo. Se compone de la población carente de los privilegios que gozaban el clero y la nobleza, por tanto puede ser también considerado equivalente al grupo de no privilegiados o de pecheros (los que estaban sujetos al pago de impuestos). También puede denominarse pueblo llano o pueblo a secas, plebe (por similitud a la división de la sociedad romana en patricios y plebeyos), o común tributarios.

La nobleza y el clero no pagaban tributos, mientras que el pueblo o estado llano aportaba los fondos destinados a los gastos estatales. Tales gastos se producían principalmente por el lujo de las cortes reales y la organización de poderosas fuerzas armadas. De esta manera se producía regresión tributaria, que generaba la redistribución injusta de la renta y la riqueza. Con posterioridad a la Revolución Francesa y ya iniciado el período de las finanzas clásicas, el sistema de privilegios tributarios fue reemplazado por el principio de la generalidad y la proporcionalidad del impuesto. Bajo este régimen no había excepciones ni franquicias, pero la carga impositiva se aplicaba con un criterio de igualdad matemática que perjudicaba a los

sectores de escasos recursos, ya que al aportar igual proporción de sus reducidos ingresos, debían privarse de la satisfacción de necesidades esenciales.

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

1.3. Concepto moderno de las finanzas públicas

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

Una economía integralmente planificada es un sistema económico que establece la administración de la economía por parte del Estado o por un grupo central de planificación (consejos, grupos comunitarios, regionales, etc.); con el fin de regular la



producción y el consumo a través de la formulación y control de los sectores y ramas productivas, asignando recursos y fijando objetivos. El papel del mercado es reducido o bien inexistente.

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

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

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



tales fines los Estados emplean fundamentalmente la intervención financiera o política fiscal.

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

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

En resumen, las finanzas modernas, denominadas también finanzas funcionales, se caracterizan por la búsqueda de mayor extensión del gasto público, determinada por la gran amplitud de los fines estatales, los que adquieren además un contenido eminentemente social. A la vez, buscan que los ingresos del Estado provengan



fundamentalmente de los sectores de altos recursos, mediante sistemas tributarios progresivos y proporcionales discriminatorios que combinados con gastos de carácter social promueven una justa redistribución de la renta y la riqueza.

1.4. La necesidad de existencia del sector público

Se debe iniciar el análisis partiendo del reconocimiento de que la política pública es necesaria para guiar, corregir y complementar al mercado en algunos aspectos, de ahí la necesidad de existencia del sector público.

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

Con mayor generalidad, los acuerdos e intercambios contractuales necesarios para el funcionamiento del mercado no pueden existir sin la protección y refuerzo de una estructura legal prevista por el gobierno.



El sistema de mercado, especialmente en una economía de alto desarrollo financiero, no se comporta necesariamente con un alto nivel de empleo, una estabilidad en el nivel de precios ni una tasa de crecimiento económico socialmente deseado. Es necesaria la intervención pública con el fin de asegurar el cumplimiento de estos objetivos.

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

1.5. Actividad financiera del Estado

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

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

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

a) Las necesidades públicas: Nacen de la colectividad y se satisfacen mediante la actuación del Estado quien será garante de las principales necesidades que se originan dentro de una colectividad. Estas necesidades, como las ramas de salud, educación, justicia y seguridad, solamente podrán ser satisfechas por el Estado debido a que son de imposible cumplimiento por cada uno de los individuos que conforman el colectivo.

b) Servicios públicos: Son las actividades que el Estado realiza para procurar la satisfacción de las necesidades públicas. Se encuentran estrechamente vinculados a las necesidades frente a las cuales están llamados a satisfacer, por lo cual se distinguirá entre servicios públicos esenciales y no esenciales.

c) Gasto público: Son las inversiones o erogaciones de riquezas que las entidades públicas hacen para la producción de los servicios necesarios para la satisfacción de las necesidades públicas y para enfrentar otras exigencias de la vida pública, que son llamadas propiamente servicios.

d) Recursos públicos: Son los medios por razón de los cuales se logran sufragar los gastos públicos y constituyen todos los ingresos financieros a la tesorería del Estado, cualquiera sea su naturaleza económica o jurídica.



1.6. El Estado y sus funciones fiscales

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

El ajuste de la distribución de la renta y la riqueza para asegurar su adecuación es, a lo que la sociedad considera como un Estado equitativo o justo de distribución, aquí denominado función de distribución.

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

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

1.7. Función de asignación

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

Conjunto a la existencia de los bienes sociales se presenta el problema de cómo debería el gobierno determinar la cantidad de estos bienes que ha de proveer, la *dificultad reside en decir la clase y cantidad de un bien social que debería suministrarse* y cuánto debería pagar un consumidor determinado por él. Puede resultar razonable establecer que el consumidor pague por los beneficios que reciba, pero esto no resuelve el problema, el conflicto radica en cómo valora estos beneficios el que los recibe, las personas preferirán disfrutar como usuarios gratuitos de lo que otros faciliten. Por lo tanto, se hace necesaria una técnica diferente por la que puedan determinarse la oferta de bienes sociales y la asignación de su costo. En esta situación el proceso político entra en escena como sustituto del mecanismo de mercado. La toma de decisiones por los electores se transforma en un sustituto de la revelación de preferencias mediante el mercado y la obtención de las participaciones en el costo que se decida que deben ser aplicadas por la vía fiscal.

1.8. Función de distribución

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

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

Aunque la redistribución implica inevitablemente un costo de eficiencia, esto no supone en sí mismo una razón concluyente en contra de estas medidas. Nos dice simplemente que cualquier cambio distributivo dado, debería, ser logrado al menor costo de eficiencia posible y que existe la necesidad de equilibrar los objetivos de eficiencia y equidad en conflicto. Una política óptimamente dirigida debería considerar ambas cuestiones. Actualmente la cuestión de la distribución es un foco de controversia en el debate presupuestario. En particular juega un papel clave para determinar las políticas

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

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

a) Instrumentos monetarios: aunque algunos consideran oportuno confiar en el mecanismo de mercado cuando funciona de forma adecuada para determinar la asignación de recursos entre los bienes privados, éste no puede por sí solo regular adecuadamente la oferta monetaria. Como señalaba hace un siglo Walter Bagehot “el dinero no se controla a sí mismo”⁵. El sistema bancario, sin ningún tipo de control, no producirá exactamente aquella oferta monetaria que resulta compatible con la estabilidad económica, sino que acentuará las tendencias a las fluctuaciones existentes, por consiguiente, la oferta monetaria debe ser controlada por la autoridad monetaria central (Banco Central) y ajustarse a las necesidades de la economía en términos tanto de la estabilidad a corto plazo como del crecimiento a largo plazo.

b) Instrumentos fiscales: La política fiscal también tiene una incidencia directa en el nivel de demanda. La elevación del gasto público será expansiva ya que se incrementará la demanda inicialmente en el sector público y de ahí se transmite a los mercados privados. De forma análoga, los recortes impositivos pueden ser expansivos ya que los contribuyentes tendrán un mayor nivel de renta y por tanto, puede esperarse

⁵ Bagehot, Walter, **The english constitution**. Pág. 15.

que gasten más. En consecuencia, los cambios en el nivel del déficit juegan un papel importante.

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

1.9. Definición de sistema tributario

Sistema tributario es: “la denominación aplicada al sistema impositivo o de recaudación de un país, el cual consiste en la fijación, cobro y administración de los impuestos y derechos internos y los derivados del comercio exterior que se recaudan en el país.”⁶

Es considerado un mecanismo que permite el ejercicio eficiente del poder tributario por parte del Estado y sirve de instrumento, a través de la norma jurídica, para la consecución de fines precisos, tales como la obtención de los ingresos necesarios para solventar el gasto público.

⁶ Sosa, Edwin Rolando, **Glosario tributario**.
<http://www.estuderecho.com/documentos/derechotributario/glosario.html>

“Estos impuestos y derechos internos son un conjunto de tributos que son resultado de las instituciones jurídicas y políticas de un país, de su estructura social, de la magnitud de sus recursos, de la forma de distribución de los ingresos, de su sistema económico.”⁷

1.10. La actividad financiera del Estado

La actividad financiera se traduce en las entradas y salidas de dinero en la caja del Estado. Una característica fundamental de la actividad financiera, es su instrumentalidad. La instrumentalidad consiste en que no constituye un fin en sí misma, es decir, que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental porque su normal desenvolvimiento es condición indispensable para el desarrollo de las otras actividades.

La actividad financiera del Estado está integrada por tres actividades parciales diferenciadas:

- a) La previsión de gastos e ingresos futuros materializada generalmente en el presupuesto financiero
- b) La obtención de los ingresos públicos necesarios para hacer frente a las erogaciones presupuestariamente calculadas.
- c) La aplicación de esos ingresos a los destinos fijados, o sea, los gastos públicos.

⁷ Villegas, Héctor B, **Curso de finanzas derecho financiero y tributario**. Pág. 513

Carlos M. Giuliani Fonrouge: "El Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas pecuniarios o de otra especie y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera."⁸

1.11. Fundamentos y objetivos de la actividad financiera

Para comprender mejor los fundamentos y objetivos de la actividad financiera del Estado, se observaran estos a través de las siguientes teorías:

a) Teoría económica: Considera a la actividad financiera estatal como un fenómeno económico. La acción del Estado se traduce en un consumo improductivo, pues al intensificar la presión tributaria sustrae a los particulares una porción de renta que podría utilizarse en nueva producción de bienes.

b) Teoría sociológica: En razón de la heterogeneidad de necesidades e intereses colectivos y ante la imposibilidad de homogeneizar las necesidades individuales, los juicios singulares quedan obligatoriamente subordinados al criterio y voluntad de los gobernantes, que establecen el orden de prelación de las necesidades a satisfacer, según consideraciones de conveniencia política y utilidad social. La necesidad pública

⁸ Giuliani Fonrouge, Carlos M, **Derecho financiero**. Pág. 513

no es aquella que, experimentada por la generalidad de los habitantes, es satisfecha en la forma más económica por la acción del Estado, sino la que según criterio de la autoridad los habitantes sienten o deberían sentir como miembros del consorcio político y es satisfecha con el gasto público, aunque no lo adviertan muchos de los llamados a contribuir.

c) Teoría política: Siendo político el sujeto de la actividad financiera del Estado, los medios o procedimientos (prestaciones obligatorias y coactivas) y los fines perseguidos muchas veces extra fiscales, debe aceptarse que tal actividad tiene necesaria y esencialmente naturaleza política.

Baleeiro expresa que la ciencia de las finanzas: “Es la disciplina que, por la investigación de los hechos, procura explicar los fenómenos vinculados a la obtención y erogación del dinero necesario para el funcionamiento de los servicios a cargo del Estado o de otras personas de derecho público, así como los demás efectos derivados de esa actividad gubernativa.”

1.12. Derecho financiero

Es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado. La actividad financiera constituye el objeto el derecho financiero.



Sáinz de Bujanda indica: “Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos.”⁹

Giuliani Fonrouge: “Es el conjunto de las normas que disciplinan las recaudaciones, la gestión y el gasto de los medios necesarios para la vida del ente público.”¹⁰

“El derecho financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que exterioriza el contenido de las relaciones que origina, los instrumentos de la actividad financiera del Estado, los ingresos, los gastos, la conservación de los bienes o gestión de los dineros públicos”.¹¹

1.13. La política fiscal del Estado

El tratadista Adolf Wagner, entre otros, se opuso a la tesis de que los impuestos sólo podían tener como fin la cobertura de los gastos públicos y pensó, que por el contrario,

⁹ Sáinz de Bujanda, Fernando, **Hacienda y Derecho**. Pág. 120

¹⁰ Giuliani Fonrouge, Carlos M, **Ob. Cit.** Pág. 250

¹¹ **Ibíd.**



estos tributos podrían tener funciones reguladoras de la distribución de los ingresos y del patrimonio nacional.

Los impuestos, cuya finalidad principal es obtener fondos para cubrir las erogaciones estatales, pueden ser, además, un instrumento que permita al Estado tener injerencia en la actividad económica nacional. Desde el punto de vista económico, cabe asignar a la política fiscal o tributaria importantes objetivos, como el de favorecer o de frenar determinada forma de explotación, la fabricación de ciertos bienes, la realización de determinadas negociaciones, o más generalmente, promover el desarrollo económico.

En conclusión, la política fiscal consiste en la intervención del Estado mediante el aumento o disminución de los tributos para determinados sectores de la industria y el comercio para equilibrar las ganancias y redistribuir más equitativamente la riqueza nacional.



CAPÍTULO II

2. Sistema tributario guatemalteco

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

- a) La imposición de tributos
- b) La recaudación de dichos tributos
- c) La asignación o ejecución de tal recaudación, que puede ser visto desde el gasto público.

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

2.1 Generalidades

A pesar que los sistemas impositivos en general cumplen cierto número de características, existen algunas de ellas que describen específicamente al de cierto

país, esto como producto que cada sistema responde a ciertos rasgos de la sociedad a la que representa. Es por ello que en la sección actual se plantean las particularidades que atañen específicamente al desarrollo del sistema tributario guatemalteco.

2.2. Principios constitucionales y criterios generales

De conformidad con las literales d) y e) del Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, son deberes de los guatemaltecos, entre otros, el contribuir con los gastos públicos, en forma prescrita por la ley y a obedecer las leyes. Puede partirse de estos mandatos para encontrar el origen del poder tributario que posee en la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 171 (con reformas del año 1993).

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

formen parte de la Ley o Decreto. Estas bases están contenidas en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

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

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

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

Artículo 239. "Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones

especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) Al hecho generador de la relación tributaria
- b) Las exenciones
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria
- d) La base imponible y el tipo impositivo
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos
- f) Las infracciones y sanciones tributarias

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

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

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

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

Además, basándose en lo señalado en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República, se puede considerar el principio de igualdad, generalidad o uniformidad, el cual indica: “el Estado al establecer tributos, no puede establecer discriminaciones subjetivas para su aplicación”. El sentido de igualdad en el campo tributario es garantizar a las personas la igualdad de trato frente a la imposición de las cargas públicas independientemente de sus condiciones subjetivas. Este principio no prohíbe las exenciones de carácter personal cuando ellas estén inspiradas en el bien común como son las exenciones a favor del Estado, de las Municipalidades y de las organizaciones de beneficencia. Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

2.3. Criterios generales

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

a) Tributos: Se consideran tributos a las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines y éstos a su vez, pueden ser: impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, no incluyen tasas.

b) Impuesto: Es el tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

c) Arbitrio: Es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias Municipalidades.

d) Contribución especial o contribución por mejoras: El primero es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios Estatales. Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como limite su recaudación el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

e) Obligación tributaria: Constituye un vínculo jurídico de carácter personal entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre



determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente. Modelo de Código Tributario para América Latina, publicado en 1967 por el Programa Conjunto de Tributación de la Organización de Estados Americanos y Banca Internacional de Desarrollo. Puede consultarse en el número 3-1997 de la Revista Latinoamericana de Derecho Tributario.

g) El hecho generador: Conocido también como hecho imponible es el supuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. (Artículo 31 Código Tributario)

h) Exenciones: Son la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. (Artículo 62 del Código Tributario)

i) Sujeto pasivo del tributo: Es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad del contribuyente o de responsable (Artículo 18 Código Tributario).

j) Responsabilidad solidaria: Según el modelo del Código Tributario de la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo, a diferencia del contribuyente cuya responsabilidad resulta de su vinculación con el hecho generador y que por lo tanto puede no estar expresamente mencionado en la ley, el responsable es

un tercero, en principio ajeno a la relación jurídico tributario, su obligación pues, sólo puede surgir de acuerdo al principio de legalidad.

k) Base imponible: Según el diccionario jurídico de Guillermo Cabanellas, base imponible es el valor patrimonial o suma de dinero sobre la cual se aplica un gravamen o impuesto. Es distinto al hecho generador, es sumamente importante reconocer su diferenciación para el principio de doble o múltiple tributación interna.

l) Tipo impositivo: Es la tarifa que debe aplicarse a la base imponible para determinar el monto o cuantía del tributo.

m) Dedución: Constituye descontar una cantidad o parte del valor a la base imponible.

n) Descuentos: Son rebajas o compensaciones parciales de deuda por lo tanto, es una rebaja del tributo determinado.

ñ) Reducciones: Son desgravaciones, rebajas o exenciones parciales.

o) Recargos: Están constituidos por aumentos del tributo.

p) Infracciones: Son toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal. (Artículo 69 del Código Tributario)

2.4. Objetivos y fines del sistema tributario guatemalteco

Para el desarrollo de este trabajo de tesis se consideró lo contemplado en el documento “Pacto Fiscal para un futuro con paz y desarrollo” de la Comisión Técnica del Pacto Fiscal, en el cual determina que la política fiscal se enmarca en los preceptos constitucionales relacionados con el régimen económico y social.

Lo anterior permite al Estado promover, orientar y proteger la producción nacional, propiciar una equitativa distribución del ingreso y contribuir, por medio del gasto social, a aliviar la situación de los sectores más empobrecidos.

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

De lo anterior se parte para considerar como los dos objetivos básicos de todo sistema fiscal: el suministro de bienes y servicios públicos y el mantenimiento de una distribución socialmente aceptable del ingreso entre los habitantes de una nación. Es por medio de la acción del sistema fiscal, de la política tributaria y del gasto público, que los gobiernos pueden satisfacer las necesidades básicas de seguridad, educación y salud, sin contar con la inversión en desarrollo (infraestructura y empleo).

2.5. Principales impuestos aplicados en Guatemala

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

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

Por su parte los impuestos indirectos son aquellos que se aplican en algún otro punto del sistema pero que se entienden que son trasladados a cualquiera que se suponga

soporta finalmente la carga. Se consideran dentro de estos a aquellos que gravan el consumo, estos últimos son proporcionales, es decir se aplican tipos impositivos constantes y son independientes de la situación económica de cada individuo, por lo que se suelen considerar como más injustos y de carácter regresivo.

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

a) Impuestos directos

- Impuesto sobre la renta (ISR)
- Impuesto sobre herencias legados y donaciones
- Impuesto único sobre inmuebles (IUSI)
- Impuesto al valor agregado (IVA)

b) Impuestos indirectos

- Doméstico
- A la importación

c) Derechos arancelarios a la importación (DAI)

- Impuesto a la distribución del petróleo y sus derivados
- Timbres fiscales
- Impuesto sobre circulación de vehículos
- Regalías petroleras e hidrocarburos compartibles
- Impuesto de salida del país
- Impuesto a la distribución de bebidas



- Impuesto al tabaco
- Impuesto a la distribución del cemento, entre otros

2.6. Comportamiento del sistema tributario guatemalteco en el período 1996 a 2006

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

A continuación se describen brevemente algunos acontecimientos que marcaron el rumbo del sistema tributario durante los últimos años, los cuales han repercutido en el ámbito fiscal, particularmente en los ingresos tributarios que al mismo tiempo determina su ejecución. El análisis se divide en los períodos que abarcaron los gobiernos que estuvieron en el poder durante el período de estudio, para una ordenada delimitación.

Efectos de las principales reformas fiscales durante el período 1996 a 2006. Gobierno de Álvaro Arzú (1996 – 2000)

El año 1996, primer año de gobierno del señor Álvaro Arzú, marcó notablemente la historia de Guatemala, los esfuerzos realizados a través de los años para conciliar la sociedad después de 36 años de conflicto armado interno surtieron efecto y fueron finalmente firmados en ese año los Acuerdos de Paz. Dentro de los cuales destaca, el Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria, que incluyó temas relacionados con las políticas fiscal, presupuestaria y tributaria. Cabe indicar que dentro de los esfuerzos logrados a través de estos acuerdos se halló que la política fiscal se reconoció como la herramienta clave para que el Estado cumpliera con sus obligaciones constitucionales, principalmente con aquellas que buscan lograr el Acuerdo de paz, acuerdo sobre el cronograma para la implementación, cumplimiento y verificación de los Acuerdos de Paz (29 diciembre 1996). Se programaron metas mínimas indicativas anuales para la carga tributaria así: 1997: 8.6%, 1998: 10%, 1999: 11.4%. Artículo 7, Decreto 60-94 del Congreso de la República de Guatemala desarrollo social, lo cual demandaba que la política presupuestaria y fiscal sufriera cambios importantes, con el fin de mejorar la capacidad de recaudación, de gestión y de ejecución de los ingresos y egresos.

Por su parte, el citado Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria; como es su fin, que la política tributaria debe buscar y lograr la recaudación de los recursos necesarios para que el Estado ejecute sus funciones, por lo que se propuso organizar al sistema tributario como justo, equitativo, globalmente progresivo, universal, obligatorio, estimular el ahorro y la inversión. La recaudación debía ser eficaz y transparente con el propósito de fomentar la confianza de los contribuyentes en la

gestión pública y eliminar la evasión y la defraudación fiscal. El Acuerdo fijó la meta primordial para el año 2000, de incrementar la carga tributaria por lo menos en un 50% respecto a la de 1995, es decir, el 12% del Producto Interno Bruto bajo el sistema de cuentas nacionales.

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

Adicionalmente, el 1 de enero de 1996 entró en vigor la nueva tasa del impuesto al valor agregado 10% cuya implementación encontró resistencia en diferentes sectores políticos y populares. En mayo del mismo año, el Congreso emitió el Decreto 31-96, Ley del Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal y de emisión de bonos del tesoro de emergencia económica. Este impuesto tuvo una vigencia de dos años, y gravó a las personas individuales o jurídicas que obtenían ingresos de fuente guatemalteca. En el primer año cobró el 1% del total de los ingresos brutos declarados



en el período de liquidación del impuesto sobre la renta y en el segundo la tasa se elevó al 1.5%, en este caso dicho pago fue acreditable al impuesto sobre la renta es importante señalar que en este caso, el gobierno sujetó la redacción de este decreto a consultas con el Comité Coordinador de Asociaciones Comerciales, Agrícolas, Industriales y Financieras, lo que evitó la presentación de recursos de impugnación ante la Corte de Constitucionalidad. Así se fue estableciendo de manera gradual lo que puede interpretarse como un precedente: el sector privado permitió la implementación de impuestos especiales para asegurar ingresos adicionales para el Estado, pero sujetos a un régimen temporal que garantizaba que cada gobierno tuviera que acudir continuamente a negociaciones para asegurar cierto monto mínimo de ingresos para operar. A su vez, continuó la reducción y racionalización de aranceles y se aprobó el Acuerdo Gubernativo 483-96 que estableció un calendario de desgravación que en el transcurso de tres años reduciría los aranceles aplicables a las materias primas y bienes intermedios no producidos en Centroamérica a 0%, a las materias primas producidas en Centroamérica al 5%, a los bienes intermedios y de capital producidos en Centroamérica al 10% y a los bienes finales al 15%. El gobierno tampoco dejó de aprobar nuevos incentivos fiscales y en 1996 fue aprobada una ley para una zona franca específica en el puerto de Champerico (Decreto 27-96). Asimismo, el gobierno recurrió a una estrategia que le permitiera asegurar la recaudación tributaria, basada en tres ejes: el fortalecimiento de la coercitividad del Estado, el fortalecimiento de la legislación tributaria a través de una reforma fiscal y el fortalecimiento de la administración tributaria. Para llevar a cabo la reforma tributaria, el Congreso introdujo



reformas o decretó nuevas leyes sobre los impuestos que afectaban las bebidas alcohólicas, la salida del país.

En abril, el presidente del fondo monetario internacional había declarado que si el país no cumplía con su compromiso de elevar la carga tributaria, se le cerrarían las puertas de la cooperación y el crédito financiero internacional. Además, no debe olvidarse que el proceso de privatización de los activos del Estado se había estancado debido a recursos de inconstitucionalidad.

El Decreto 15-98, fue publicado en el Diario de Centro América el 18 marzo 1998. Petróleo crudo y combustible, el Impuesto sobre Empresas Mercantiles y Agrícolas y el Impuesto Único Sobre Inmuebles. También se aprobó la ley de supresión de exenciones, exoneraciones y deducciones en materia fiscal. El origen de estas medidas se asoció a la falta de liquidez, la deuda interna y el compromiso adquirido con el Fondo Internacional Monetario de elevar la carga tributaria al 8.5% del Producto Interno Bruto. En ese contexto, los decretos finalmente aprobados fueron: 116-97 Impuesto sobre Empresas Mercantiles y Agropecuarias; 117-97 Ley de Supresión de Exenciones; 122-97 Impuesto Único Sobre Inmuebles; 123-97 de Petróleo y Gasolina; y 132-97 de Bebidas Alcohólicas y Fermentadas. Las leyes más polémicas fueron las que se referían al Impuesto sobre Empresas Mercantiles y Agrícolas y al Impuesto Único Sobre Inmuebles, la primera generó oposición porque era un gravamen adicional al Impuesto Sobre la Renta y la segunda porque establecía tasas diferenciadas sobre la propiedad urbana y rural, partiendo de los metros o hectáreas registrados. Ambas medidas



elevaban la progresividad del sistema tributario y trataban de incrementar la recaudación de impuestos directos, pero ante estas medidas la posición de la Cámara de Agricultura, Comercio, Industria y Finanzas fue de rechazo, especialmente por estos dos impuestos, pues a su criterio castigaban al empresario. Por otra parte y en lo que puede interpretarse como una medida compensatoria, a mediados de 1997 entró en vigencia una desgravación de la tasa del Impuesto Sobre la Renta del 30% al 28.5%.

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

Por otro lado, y como parte de las medidas para fortalecer la administración tributaria, aumentar la carga tributaria y cumplir con uno de los compromisos de los Acuerdos de paz, Decreto 1-98, publicado en el Diario de Centro América el 13 febrero 1998. Se aprobó en 1998 la ley de creación de la Superintendencia de Administración Tributaria. La ley consideró necesario “reformar estructuralmente la administración tributaria para que se recauden con efectividad los ingresos que el Estado requiere para cumplir con sus obligaciones constitucionales... lo cual debe lograrse a través del combate a la evasión, la defraudación y el contrabando, la simplificación de los procedimientos, una mayor efectividad de los sistemas que se aplican para la recaudación y un mejor



servicio a los contribuyentes, de manera que se eleve la moral tributaria de los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones”.

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

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

Los orígenes del Pacto Fiscal en Guatemala, se encuentran en los Acuerdos de Paz, específicamente el Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria que como se indicó, identificó varios compromisos de política fiscal. Es conveniente señalar que debido a que el gobierno saliente no logró cumplir con las metas previstas en



dichos Acuerdos, la Comisión de Acompañamiento de los Acuerdos de Paz concibió el Pacto Fiscal como el recurso que le permitiría al Estado reformar el camino de las metas tributarias trazadas. El Pacto Fiscal buscaba, entre otras cosas, la concertación social para neutralizar o al menos minimizar, el poder de veto de importantes sectores económicos, sociales y políticos y subsanar la relativa debilidad del gobierno frente a estos sectores.

Congruente con lo anterior, la elaboración del Pacto Fiscal tuvo su inicio formal con la aprobación del documento de recalendarización del cumplimiento de la meta tributaria de los Acuerdos de Paz, que fue realizada en octubre de 1998. En esta recalendarización se contempló elevar la carga tributaria al 12% para el año 2002 y realizar acciones de corto plazo con el propósito de mantener el crecimiento gradual de la carga tributaria. El proceso de concertación debía ser promovido conjuntamente por el gobierno y la Comisión de Acompañamiento de los Acuerdos de Paz y para lograrlo se convocó a un Foro Nacional para el Pacto Fiscal, cuyo objetivo era recoger opiniones y consensos de la sociedad civil. El primer paso hacia la concertación lo dio la Comisión de Acompañamiento de los Acuerdos de Paz cuando integró la Comisión Preparatoria del Pacto Fiscal en marzo de 1999, que se encargó de la elaboración de una propuesta base para la concertación del Pacto Fiscal, cabe mencionar que el año 1999, donde parte de este proceso se estaba llevando a cabo, era un año electoral lo cual hacía incierta la continuación del mismo. El 29 de diciembre de 1999, la Comisión Preparatoria del Pacto Fiscal entregó el informe "Hacia un Pacto Fiscal en Guatemala" a la comisión de acompañamiento.



CAPÍTULO III

3. Doble tributación en el pago del impuesto

La doble tributación se puede definir como: el impuesto que se encuentra en un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, sin embargo, para lograr una mejor comprensión se definirá a continuación de una mejor manera.

Héctor B. Villegas, define la doble tributación como: “La que se encuentra en un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo.”¹²

La Constitución Política de la República en el Artículo 243 dentro de su redacción incluye al principio de capacidad de pago al establecer que: “El sistema Tributario debe de ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago. Se prohíbe 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.” La negrita es propia.

¹² Villegas. B. Héctor, **Ob. Cit.** Pág. 125

Carlos M. Giuliani Fonrouge, define la doble tributación, como: “La doble imposición es el fenómeno tributario que se da cuando en una misma persona, recae en el sujeto pasivo en dos o más relaciones jurídico tributarias por el mismo hecho generador, en el mismo período impositivo.”¹³

El Código Tributario en el Artículo 153 define: Objeto y procedimiento: “Es prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación.”

Giulliani Fonrouge define la doble tributación, como: “la doble o múltiple tributación se da cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, por idéntico período, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder para originarios para crearlos.”

14

Agustín Vicente Gella, define, la doble tributación, como: “Es en la que se da en una misma persona, y recae en dos relaciones jurídico tributarias por el mismo hecho generador.”¹⁵

¹³ Giuliani Fonrouge, Carlos M, **Ob. Cit.** Pág. 150

¹⁴ *Ibíd.* Pág. 250

¹⁵ Vicente Gella, Agustín, “**Administración Financiera**” métodos contables y balances. Pág. 178

Bernardo Trujillo Calle, define, la doble tributación, como: “El tributo que se debe establecer en atención a la capacidad económica de las personas individuales o jurídicas, ya queda prohibida la doble tributación o múltiple tributación”.

3.1. El derecho tributario

También llamado derecho impositivo o derecho fiscal, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos.

Comprende dentro de su desarrollo dos partes: parte general: donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, es la parte teóricamente más importante porque en ella están comprendidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite su arbitrariedad. (ejemplo: Código Tributario decreto 6-91).

Parte especial: donde están comprendidas las disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran el sistema tributario. (Ejemplo: Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Sobre la Renta). Entendido asimismo, como sistema tributario al conjunto de tributos de cada país.

Giuliani Fonrouge, expresa que “el derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre éstos últimos.”¹⁶

3.2. Principios constitucionales del derecho tributario

Podemos enumerar los siguientes principios constitucionales que inspiran al derecho tributario:

a) Principio de legalidad o reserva: La potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales. No puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (“nullum tributum sine lege”). (Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala).

b) Principio de capacidad contributiva: es el límite material en cuando al contenido de la norma tributaria, garantizando la justicia y razonabilidad. Todo tributo debe establecerse en atención a la capacidad económica de las personas individuales o jurídicas, ya que de lo contrario derivaría en la arbitrariedad o en la irracionalidad. (Artículo. 243 Constitución Política de la República de Guatemala).

¹⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos M, **Ob. Cit.** Pág. 153



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

d) Principio de igualdad: No se refiere este principio a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo designio arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.

e) Principio de proporcionalidad: Este principio exige que la fijación de las contribuciones concretas a los habitantes de la Nación sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva.

f) Principio de no confiscación: Significa que está prohibido el desapoderamiento total de los bienes de las personas como medida de orden personal, este principio responde a la protección de la propiedad privada.

g) Principio de conveniencia o comodidad: Este principio se refiere a que todo tributo debe ser recaudado del modo más conveniente para el contribuyente. Ejemplo: pagos en los bancos.

h) Principio de economía: De acuerdo a lo recaudado sea mayor al gasto funcional para recaudarlo.

i) Principio de no doble imposición: La doble imposición es el fenómeno tributario que se da cuando una misma persona es sujeto pasivo en dos o más relaciones jurídico tributario por el mismo hecho generador, en el mismo período impositivo. (Artículo 90 Código Tributario (Non Bis In Ídem). Artículo. 243 Constitución Política de la Republica última línea: “Es prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación.”

3.3. Ubicación del derecho tributario

Giuliani Fonrouge, refiere que el derecho público comprende el derecho financiero, éste comprende el derecho tributario o derecho fiscal que es la “Disciplina jurídica independiente, la parte de la actividad financiera vinculada con la aplicación y recaudación de los recursos”¹⁷.

En cuanto a la autonomía del derecho tributario, existen una serie de discusiones y posiciones a este respecto, teniendo como las más importantes las siguientes:

a) Las que niegan todo tipo de autonomía el derecho tributario por que lo subordinan al derecho financiero.

¹⁷ **Ibíd.** Pág. 155

- b) Las que estiman que el derecho tributario es una rama del derecho administrativo.

- c) Las que consideran al derecho tributario material o sustantivo tanto didáctica como científicamente autónomo.

- d) Las que consideran al derecho tributario dependiente del derecho privado (civil y mercantil) y le conceden al derecho tributario tan sólo un particularismo exclusivamente legal. Esto significa que el legislador tributario puede crear regulaciones fiscales expresas derogatorias del derecho privado, pero si no lo hace, sigue rigiendo éste.

3.4. Fuentes del derecho tributario

El Artículo 2 del Código Tributario establece: Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

- a) Las disposiciones constitucionales.
- b) Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
- c) Los reglamentos que por acuerdo gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo

3.5. Interpretación de las normas jurídicas tributarias

Artículo 4 del Código tributario, establece: “La aplicación, interpretación e integración



de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial”.

Artículo 5 del Código Tributario, indica. “En los casos de falta oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4; del citado Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias”.

Artículo 6 del Código Tributario, señala: “En caso de conflicto entre leyes tributarias y las de cualquiera otra índole, predominarán en su orden, las normas de este Código o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate”.

3.6. Definición del poder tributario

Es la potestad jurídica del Estado y de otros entes públicos menores, territoriales e institucionales, de establecer tributos con respecto a personas o bienes que se encuentran en su jurisdicción.

Significa la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.

Tiene las siguientes características:

a) Abstracto: Porque es inherente a la naturaleza misma del Estado, se exterioriza a través de las leyes impositivas.

b) Irrenunciable: Porque el Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que el poder tributario no podría subsistir por sí solo.

c) Permanente: Es preferible no hablar de imprescriptibilidad, sino de permanencia. El poder tributario sólo puede extinguirse si se extingue el Estado.

El poder jurídico tiene su fundamento su poder de imperio y nace de la soberanía que ejerce el Estado.

3.7. Límite del poder tributario

Las limitaciones al poder tributario, se encuentran contenidos dentro de los principios del poder tributario, entre ellos están:

1) Facultad de liberar obligaciones y sanciones tributarias. Una consecuencia inevitable del poder de gravar (poder tributario) es la potestad de desgravar, de eximir de la carga tributaria.

2) La exención es la situación jurídica en cuya virtud el hecho o acto resultado afectado por el tributo en forma abstracta, pero se dispensa de pagarlo por disposición especial. Vale decir que, a su respecto, se produce el hecho generador, pero el legislador, sea por motivos relacionados con la apreciación de la capacidad económica del contribuyente, sea por consideraciones extra fiscales, establece la no exigibilidad de la deuda tributaria o resuelve dispensar del pago de un tributo debido. La exención va en contra del principio de generalidad y del principio de igualdad.

El Artículo 62 Código Tributario establece: "Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley".

Si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención.

Las exenciones se clasifican de la siguiente manera:

- a) Permanentes o temporales: Según el tiempo de duración del beneficio.
- b) Condicionales o absolutas: Cuando se hallan subordinadas a circunstancias o hechos determinados, o no lo están.

c) Totales o parciales: Según que comprendan todos los impuestos o sólo unos de ellos.

d) Subjetivas u objetivas: Si son establecidas en función de determinadas personas físicas o jurídicas, o teniendo en cuenta ciertos hechos o actos que el legislador.

3.8. Relación jurídica tributaria

Es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley.

Es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.

Es el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el sople vital de la obligación de dar que es la obligación tributaria.

Dentro del vínculo que se crea a través de la relación jurídica tributaria se encuentran: El sujeto activo por excelencia el Estado y las municipalidades también pueden ser

sujetos activos en el caso de los arbitrios y contribuciones por mejoras. También existen sujetos activos supranacionales, por ejemplo el caso de la Organización de Naciones Unidas que estableció un Impuesto Progresivo a los sueldos de sus funcionarios, otro ejemplo es la Comunidad Europea del Carbón y del Acero que ha instituido un gravamen sobre la producción de carbón y acero que es exigido a las empresas productoras.

El sujeto pasivo es la persona individual o jurídica sometida al poder tributario del Estado, es decir, la que debe cumplir la prestación fijada por la ley. El Código Tributario establece dos clases de sujeto pasivo:

Contribuyente: "Es el obligado por deuda propia" (Artículo 21 Código Tributario)

Responsable: "Es el obligado por deuda ajena" (Artículo 25 Código Tributario)

3.9. Obligación tributaria

Es el deber de cumplir la prestación que constituye la parte fundamental de la relación jurídico tributaria. El contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, dar sumas de dinero en la generalidad de los casos.

Concepto legal de obligación tributaria: El Artículo 14 del Código Tributario. "La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la

Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”.

3.10. El hecho generador o hecho imponible

El Artículo 31 del Código Tributario regula: “Hecho generador es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

La ley establece en forma objetiva y general, las circunstancias o presupuestos de hecho (hechos generadores) de cuya producción deriva la sujeción el tributo. Al verificarse el hecho generador debe efectuarse una operación posterior, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, es decir, se adapta a la situación de cada sujeto pasivo, dicho de otra manera, la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular. En materia tributaria, esta operación se llama determinación de la obligación tributaria.



Esta determinación de la obligación tributaria es el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación.

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

Es el deber de cumplir la prestación que constituye la parte fundamental de la relación jurídico tributaria. El contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, dar sumas de dinero en la generalidad de los casos.

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente. Artículo 14 Código Tributario.

3.11. Bases de recaudación

Base cierta: “Hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él”; en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles. Artículo 108 Código. Tributario.

Base presunta: “Si la autoridad administrativa no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación cierta, entonces puede efectuarse por presunciones o indicios”, es lo que se conoce como determinación con base presunta. Artículo 109 Código Tributario.

3.12. Extinción de la obligación tributaria

Es el medio por el cual se le pone fin a la obligación tributaria. La forma de extinción ordinaria de una obligación tributaria es el pago, sin embargo, existen otras formas de extinguir esta obligación, las mismas se encuentran reguladas en el artículo 35 del Código Tributario estableciéndose que:

Medios de extinción. “La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios”:

- a) Pago
- b) Compensación



c) Confusión

d) Condonación o remisión

e) Prescripción

La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue la obligación.

La obligación de pago de los tributos causados sólo puede ser condonada o remitida por ley. Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el Presidente de la República Guatemala, de conformidad con lo establecido por el Artículo 183, inciso r) de la Constitución Política, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el Artículo 97 de este Código (exoneración de multas, recargos o intereses).

El derecho de la administración tributaria, para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro años. En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas.

No obstante lo establecido en el artículo anterior, el plazo de la prescripción se ampliará a ocho años, cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado.

La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en el Código Tributario, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

En los casos de oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4 del Código Tributario. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias. En caso de conflicto entre leyes tributarias y las de cualquiera otra índole, predominarán en su orden, las normas del Código Tributario o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate.

3.13. El procedimiento administrativo determinación de obligaciones

En el procedimiento administrativo de determinación de obligaciones tributarias prevalecen las garantías individuales como límite a la administración tributaria. Entre estas limitaciones destacan las siguientes:

- 1) Todos los actos que realice la Administración Tributaria deben estar prefijados por la ley como facultades expresamente concedidas a la administración. La etapa de determinación se encuentra sometida al principio de legalidad
- 2) La Administración Tributaria debe solicitar autorización judicial para realizar ciertas actuaciones de especial gravedad en contra de los contribuyentes
- 3) Los resultados de la determinación deben constar en actas que harán plena fe mientras no se demuestre su inexactitud o falsedad

3.14. Esquema del proceso administrativo

Previamente a la determinación de oficio, la Administración Tributaria, debe requerir la presentación de las declaraciones omitidas, fijando para ello un plazo de 20 días. Si transcurrido este plazo el contribuyente o el responsable no presentare las declaraciones o informaciones requeridas, la Administración Tributaria, formulará la determinación de oficio del impuesto sobre base cierta o presunta (Artículo 107 Código Tributario).

Si el contribuyente o responsable cumple con la obligación, pero la misma fuera motivo de ajustes por parte de la Administración Tributaria, se le confiere audiencia por 30 días.



Si al evacuar la audiencia, el contribuyente o responsable solicita apertura a prueba, éste se otorgará por 30 días.

Las diligencias para mejor resolver se practicarán dentro un plazo no mayor de quince días hábiles.

La resolución debe dictarse dentro de los 30 días siguientes.

Para poder comprender de una mejor manera la forma en la cual la Superintendencia de Administración Tributaria determina la base para el cobro de los impuestos, se presenta el esquema contenido dentro del anexo número uno del presente trabajo de investigación.



CAPÍTULO IV

4. Desarrollo hotelero en Guatemala

La industria hotelera en Guatemala es una actividad relativamente reciente, de suma importancia para el país ya que se ha convertido en factor clave de desarrollo económico debido a su rápido crecimiento ya que posee un potencial turístico que es una magnífica fuente de divisas.

La hotelería pertenece a la industria de la hospitalidad, la cual se refiere a aquellas industrias o empresas cuyo fin es prestar un servicio público tales como, alojamiento, alimentación, distracción, descansos y otros servicios mediante pago.

La industria hotelera se define como, “El conjunto de servicios determinados a prestar alojamiento, comodidad y alimentación para los viajeros.”¹⁸

En el aspecto puramente económico, la industria hotelera constituye dentro del marco del sector turismo, una actividad altamente productiva que genera trabajo, con precios y servicios colaterales que incrementan y evolucionan a la vez la industria de la construcción de cafeterías, ventas de artesanía y otras más.

¹⁸ Barragán del Río, Luis, **Hotelería**. Pág. 356



En base a ello se inicia para Guatemala una etapa, en la cual la actividad turística y por ende la industria hotelera está orientada a la excelencia a un segmento de mercado considerado como el más importante como lo es el turismo, el cual genera importantes ingresos para el país en divisas y que además genera un considerable número de plazas laborales, impulsando además el desarrollo de infraestructura, destinada a proveer al visitante la mayor comodidad en el ingreso y permanencia en Guatemala.

El turismo es un fenómeno moderno de índole económico, social, cultural, político y jurídico.

En lo económico, el turismo se ha situado como la segunda actividad generadora de divisas para el país, en lo socio cultural, la influencia de turistas ha dado lugar a una mayor demanda de servicios y facilidades turísticas de tal manera esta el caso de los hoteles que ven la necesidad de renovar constantemente sus instalaciones.

Guatemala es un destino turístico que posee variedad de condiciones climáticas y geográficas y una cultura nacional de indiscutible valor, que crea una atracción para el turista extranjero. Guatemala tuvo en 1989 una participación del 0.06% en el turismo mundial, año en que sus exportaciones representaron un 0.04% de las exportaciones totales del mundo. Tomando en cuenta que Guatemala es una economía pequeña, al realizar esta comparación se observa que el número de turistas que ingresan al país es relativamente alto, en comparación a la economía.



Dentro del turismo mundial, la participación de Guatemala es baja, pero en Centroamérica como bloque, sí juega una posición importante. Centroamérica, se considera como un solo destino, sin embargo, durante el año 2006 Guatemala recibió un total de 1,502 (en miles) visitantes, únicamente superado por Costa Rica con 1725 (en miles) posicionando a Guatemala en segundo lugar a nivel centroamericano. Durante el presente año la recuperación del turismo en Guatemala se ve como una cifra positiva aumentando un 10% con respecto a las visitas del año 2011.

En muchos países, entre estos: Estados Unidos, Francia, España Italia, México, Puerto Rico, Belice, Italia, España, Costa Rica y otros; el turismo extranjero es uno de los elementos esenciales de la economía nacional, al que se le considera como una verdadera exportación invisible y permite mejorar la balanza de pagos, debido a que las entradas de divisas que provienen de ésta actividad cubren parte del déficit de la balanza comercial. El rubro del turismo, dentro de la balanza de pagos, está integrado en el renglón de los servicios llamados: Balanza de los Invisibles. Las cifras que se anotan en este renglón comprenden todos los gastos efectuados en el país compilador, por casi todos los visitantes extranjeros (crédito) y los de casi todos los residentes del mismo, en sus visitas al exterior (débito). Tomando como referencia la balanza cambiaria de Guatemala, la actividad turística constituye la segunda fuente generadora de divisas del país.



Para analizar la importancia del flujo turístico de Guatemala, se han tomado datos estadísticos del año 2006 (datos más recientes) mostrándose los incrementos y decrementos que este rubro económico ha tenido durante este año.

Se puede apreciar en la tabla (contenida en el anexo 2), el número de turistas extranjeros que visitaron Guatemala durante el año 2006, los arribos aéreos, la razón de visita en el país, el gasto promedio por turista y el número de empleos directos e indirectos generados por esta actividad. De acuerdo con informaciones proporcionadas por la Sección de Estadística del Departamento de Fomento del Instituto Guatemalteco de Turismo, así mismo proyecta el número de empleados que podrían generarse durante el año 2008, a consecuencia de ese turismo, así como el producto interno bruto.

4.1. Efectos del turismo en la economía interna

Antes de entrar a conocer los efectos y el dinamismo que otorga el turismo a la economía guatemalteca, se necesita conocer el escenario en el cual se maneja Guatemala a nivel mundial económicamente y como esta economía es medida, interpretada y analizada.

El Producto Interno Bruto se define como la suma de los productos finales, la cual incluye los bienes de consumo más la inversión bruta (que es el aumento de las



existencias más los nacimientos brutos o producción de edificios y equipo y por tanto es superior a la inversión neta en la depreciación). Se encarga de medir el rendimiento económico del conjunto de la economía. El producto interno bruto de Guatemala ha manifestado en los últimos años un crecimiento real de 0.6% en el año 2009, y de 2.6% en el año 2010. Se clasifican los distintos sectores de acuerdo al origen por ramas de actividad, existen ocho clasificaciones:

1. Agricultura, silvicultura, caza y pesca
2. Explotación de minas y canteras
3. Industria manufacturera
4. Construcción
5. Transporte, almacenamiento y comunicaciones
6. Banca, seguros y bienes inmuebles
7. Comercio al por mayor y al por menor
8. Otros sectores productores de bienes y servicios

Es interesante notar que a pesar de que se habla de la importancia del turismo en la economía guatemalteca no existe una clasificación dentro del producto interno bruto.



Es necesario tener conocimiento del gasto en bienes y servicios finales por parte del turista en el país para lograr una medición de la participación del turismo en el producto interno bruto. Según información del Centro de Investigaciones Económicas Nacionales es difícil realizar una medición sobre esta participación debido a que el turismo se encuentra relacionado con muchos sectores de la economía.

El centro de investigaciones económicas nacionales, ha formulado dos métodos indirectos para este análisis. Uno de los métodos está basado en el ingreso de divisas por concepto de turismo. Por medio de este indicador se mide la demanda global de bienes y servicios por parte de los turistas extranjeros en Guatemala. Se basa en el supuesto de que la única fuente de gasto del turista es las divisas que obtiene en el sistema bancario. Obteniendo la participación del sector turismo de la siguiente manera: el ingreso total de divisas por turismo en dólares americanos multiplicado por el tipo de cambio de mercado de cada año. Luego se divide este valor dentro del producto interno bruto nominal de cada año y así se obtiene la participación del sector turismo dentro del producto interno bruto. Por medio de este análisis el centro de investigaciones económicas nacionales logró determinar que durante el año 2009 la participación del turismo en el producto interno bruto fue de 2.2%. Esta medición es únicamente una aproximación de la participación mínima del turismo dentro del producto interno bruto, pues no se incluye el pago con tarjetas de crédito.

El otro método utilizado por el centro de investigaciones económicas nacionales se obtiene de las cuentas nacionales, de la prestación de servicios de: restaurantes, hoteles, guías de turismo y otras actividades recreativas. En este estudio el análisis está concentrado en la suma dos sectores: el de hotelería y restaurantes y el de los servicios recreativos. Esta suma fue comparada contra el producto interno bruto y así se obtuvo la participación de los dos sectores dentro de la producción nacional. Por un cambio en las cuentas nacionales, sólo fue posible conocer esta variable desde 1970-1989, donde se obtuvo un valor promedio de 1.6% de participación. En este método la participación que se obtiene es menor, pero los dos están correlacionados, miden la misma variable.

Según estudios del Centro de Investigaciones Económicas Nacionales, la industria del turismo ha experimentado en los últimos ocho años una tasa de crecimiento anual en la participación del producto interno bruto del 11%. Esta tasa es la más acelerada que se ha experimentado en cualquier sector de la economía en este período, teniendo como base de comparación la tasa de la generación de electricidad de un 5%, el transporte, almacenaje y comunicaciones con un 2.6%, la banca, seguros y bienes inmuebles con 2.5%.

Al comparar la participación del turismo en el producto interno bruto en Guatemala, con otros países, se puede observar que es baja. Siendo ésta en Guatemala aproximadamente de un 2.2%, mientras que en otros países centroamericanos como



Costa Rica y Panamá es de 6.4 y 3.5 por ciento, respectivamente. Es interesante notar que en lugares como las Islas Caimán y las Islas Vírgenes de Estados Unidos, el indicador ocupa aproximadamente niveles de 64.5 y 63.6% respectivamente. En Aruba y Santa Lucía los ingresos turísticos superan el 50% del producto interno bruto. En el extremo opuesto se encuentra Brasil, que ocupa la última posición con solamente un 0.32% del producto interno bruto generado por la actividad turística, porque sus ingresos provienen de otros rubros. Según El Ranking Turístico Americano, elaborado por la revista Panorama Internacional, de un total de 40 países de América Guatemala ocupa el vigésimo segundo lugar en el ranking con un 2.33%.

Según fuentes del Banco de Guatemala el dinamismo experimentado por la actividad turística ha contribuido al proceso de desarrollo del país, incrementando los ingresos fiscales, por la vía de los impuestos, creando fuentes de empleo y generando divisas. El país actualmente experimenta una intensa demanda turística que provoca efectos positivos en su economía interna, entre los principales:

a) Estimulación de empleo: Se incrementa el nivel de ocupación mediante la creación de nuevos empleos en el sector turismo, desarrollándose diversas ramas como: hotelería, construcción, transportes, etc. Asimismo se eleva directamente el nivel de productividad de los demás sectores pues se retira mano de obra en situación de desempleo disfrazado. El turismo esta compuesto de muchos servicios personales que

requieren de mano de obra calificada, sin embargo, esta mano de obra puede fácilmente capacitada para lograr un servicio óptimo y de calidad.

b) Desarrollo de la infraestructura del país: la demanda turística crea la necesidad de mejorar los transportes, comunicaciones, urbanismo, irrigación, etcétera

c) Contribuye a aumentar la demanda de bienes y servicio: fomenta el crecimiento de la producción y su diversificación. Además, el desarrollo de su actividad tiene un efecto multiplicador sobre una serie de ramas productivas y de servicios conexos que generan un efecto inducido en gran parte del aparato productivo del país

d) Mejora la balanza de pagos no sólo por la captación de divisas, sino también por la venta (exportación) de productos artesanales locales a los visitantes del exterior. En 2011, un total de 1.822.663 turistas visitaron Guatemala, quienes dejaron 1.348 millones de dólares, estas cifras de acuerdo con Instituto Guatemalteco de Turismo.

e) Creación de un mercado nuevo para ciertos productos, el turista que visita Guatemala contempla como parte de sus gastos la adquisición de variedad de artesanías que se producen en todo el país: cerámica, textiles, cuero, madera, platería, hojalata, etc., así como productos de consumo básico. Se trata de una exportación verdadera exenta de los riesgos que comprende el comercio internacional, a través del turista, el país está exportando alimentos, bebidas, artesanías y artículos manufacturados que lleva consigo a su lugar de origen

f) Incremento de las inversiones extranjeras en el país El turismo trae consigo promotores extranjeros que buscan inversiones rentables para sus capitales: hoteles, restaurantes, complejos deportivos, etcétera

g) Desarrollo de nuevos polos turísticos: La variedad de lugares turísticos sobresalientes de la República requieren esfuerzo por parte de las empresas involucradas para lograr convertirlos en centros turísticos accesibles, este impulso determinado por el turismo, permite a pesar de todo, a zonas aparentemente desheredadas entrar en las etapas ulteriores del crecimiento nacional. La transformación de estas regiones, comprende la construcción de vías de acceso, dotación de agua potable, canalización de drenajes, instalación de comunicaciones, y saneamiento ambiental

4.2. Instituto Guatemalteco de Turismo (INGUAT)

El Instituto Guatemalteco de Turismo es la institución oficial encargada de la promoción, desarrollo e incremento de la industria del turismo en Guatemala. Es una institución estatal descentralizada, con personalidad jurídica para adquirir derechos y contraer obligaciones y con patrimonio propio.

Como entidad descentralizada actúa por sí misma, toma sus decisiones de acuerdo a su programación, sin consultar autoridades superiores, es responsable de sus propios



actos, maneja y coordina sus propios bienes, recursos y actividades. Se le considera como "la autoridad superior en materia de turismo en el país y representa a Guatemala ante las entidades similares de otros países y también ante los organismos internacionales del ramo".

La misión del Instituto guatemalteco de turismo es: "La promoción, desarrollo e incremento del turismo, tanto a nivel nacional como internacional."

Para llevar a cabo su misión, el instituto guatemalteco de turismo, según la Ley Orgánica tiene la obligación de desarrollar las siguientes funciones: Determinar cuáles son los lugares de atracción turística en Guatemala para evaluarlos y desarrollarlos; cooperar con las instituciones encargadas del mantenimiento, conservación, exhibición, restauración de los sitios arqueológicos, históricos y artísticos; llevar a cabo la elaboración de un plan de turismo interno para permitir a los guatemaltecos tener conocimiento sobre las regiones turísticas con que cuenta el país; fomentar las industrias y artesanías típicas actuando como promotor en la apertura de nuevos mercados nacionales e internacionales; habilitar playas, jardines, parques, fuentes de aguas medicinales y centros de recreación; proporcionar colaboración a municipalidades en la facilitación de servicios esenciales y ornamentación; construir hoteles o albergues tomando la responsabilidad por estas construcciones; difundir las propiedades terapéuticas de las fuentes de aguas medicinales; participar en ferias internacionales, nacionales, departamentales y locales; dar a conocer los programas religiosos de los santuarios de la República de Guatemala.



Además se le atribuyen las responsabilidades de la impresión del mapa vial de Guatemala; realizar campañas publicitarias enfocadas al turismo interior; imponer sanciones a quien infrinja la Ley Orgánica y sus reglamentos; organizar partidas de caza y pesca, realizar la construcción de aeródromos y vías de acceso a los lugares de interés turístico; fundar escuelas y centros de capacitación turística; inscribir, clasificar e inspeccionar el funcionamiento de las empresas turísticas del país; proporcionar toda la información que se solicite sobre los lugares y servicios turísticos, establecer y autorizar las tarifas máximas de los hoteles, moteles, pensiones, autobuses y taxis.

Asimismo, se le asignan obligaciones específicas, según su Ley Orgánica estas son las de promover el turismo receptivo por medio de: proporcionar información relacionada a impuestos, tasas, incentivos, etc. para fomentar y estimular la inversión de capital guatemalteco o extranjero en hoteles y centros de recreación; realizar campañas de promoción turística en periódicos, revistas, radio, televisión y otros medios; proporcionar propaganda e información a los consulados para sus consultas, realizar la impresión de libros, folletos y carteles sobre Guatemala y la producción de películas documentales; promover viajes de negocios estableciendo contactos con cámaras de comercio e industria; organizar y desarrollar cursos de orientación y enseñanza para los empleados de aduanas, migración y policía; fomentar la integración de conjuntos musicales y representaciones de danza folklórica, celebrar acuerdos con entidades similares de México, Centroamérica y otros países.



En el fomento de la actividad hotelera, han sido derogados los artículos contenidos en la Ley Orgánica, por medio de los cuales se facultaba al Instituto Guatemalteco de Turismo para autorizar exoneraciones a personas nacionales o extranjeras que desearan invertir en la construcción de hoteles, centros de recreación o servicios turísticos. Estas exoneraciones se referían al pago de impuestos de importación de materias primas, materiales de construcción, aparatos, etcétera. También del pago del 100% del impuesto sobre la renta durante los primeros cinco años de operación. Es importante mencionar que el inciso que sí continúa vigente es el que se refiere a la exoneración del pago de impuesto territorial sobre la nueva construcción o el valor de la ampliación y del arbitrio municipal de renta inmobiliaria por un término de diez años.

Entre las actividades que debe desarrollar se incluye también su participación con el Ministerio de Comunicaciones y Obras Públicas en la planeación de la construcción de caminos de acceso, puentes y obras en general, como instrumentos para desarrollar el turismo.

A través de la Ley de Fomento Turístico Nacional y su Reglamento, el Instituto Guatemalteco de Turismo queda facultado para llevar a cabo la ordenación turística del territorio nacional, por medio del planeamiento y desarrollo de Zonas y Centros de Interés Turístico Nacional. El Instituto Guatemalteco de Turismo, tiene encomendada la aprobación de los planes en la creación y funcionamiento de construcciones,



instalaciones y actividades turísticas, de acuerdo a la ordenación general prevista por la Institución. Es función de este la determinación de zonas de interés turístico nacional y sus disposiciones. Corresponde al Instituto la declaración de estos centros de Interés fijando en cada caso las condiciones mínimas sobre capacidad, extensión superficial, servicios, etcétera; además tiene la obligación de aprobar la ejecución de los planes de promoción turística de cada uno de éstos.

Según la Ley de Fomento, si se da la situación en que un centro de interés turístico se encuentra en un territorio de propiedad privada, el Instituto Guatemalteco de Turismo tiene el derecho de instar a la expropiación de tales áreas después de comprobar que estos bienes serán destinados a obras de interés turístico nacional. Luego queda facultado para adjudicar este título a la empresa interesada.

Entre otras de sus actividades se debe mencionar que el Instituto Guatemalteco de Turismo debe ejercer la vigilancia sobre obras que se lleven a cabo como parte de los planes de ordenación en las zonas declaradas de interés turístico nacional. Debe también otorgar asesoría técnica en las mismas.

Toda esta actividad esta encuadra dentro de su base legal fundamental la cual es su ley orgánica, a través del Decreto 1701 del Congreso de la República de Guatemala



emitida en 1967. Esta Ley Orgánica ha sufrido varias reformas, por medio de los Decretos 22-71, 23-73, 7-90 y 15-90.

En la Ley Orgánica del Instituto de Turismo se incluyen todas las disposiciones fundamentales que rigen al Instituto, su finalidad, organización y funcionamiento, régimen financiero, consideraciones de las empresas y actividades turísticas, medidas de fomento de la actividad hotelera, disposiciones generales, sanciones y disposiciones finales.

El Decreto 25-74 del Congreso de la República de Guatemala, "Ley de Fomento Turístico Nacional y su Reglamento", es la ley llamada a facultar al Instituto Guatemalteco de Turismo para proceder a la ordenación turística del territorio nacional por medio del planeamiento y desarrollo de zonas y centros turísticos de interés nacional en áreas de dominio público o privado.

A través de los Acuerdos 23-89, "Regulaciones para inscripción y funcionamiento de las guías de turismo" el Instituto Guatemalteco de Turismo está obligado a cumplir con su función de regular las inscripciones y el funcionamiento de las agencias de viajes y de las guías de turismo.



El Instituto Guatemalteco de Turismo cuenta con una diversidad de reglamentos entre los que podemos mencionar los siguientes: "El Reglamento de Marinas Turísticas", Acuerdo 33-90, "Regulación de Tarifas de Hoteles" Acuerdo 70-92 y "Regulación para inscripción y funcionamiento de las academias de enseñanza de idioma español" Acuerdo 223-91.

4.3. El contrato de hospedaje dentro del Decreto 2-70

El contrato de hospedaje está regulado, del Artículo 866 al 783 del Código de Comercio, se afirma que existe contrato de hospedaje cuando una persona da albergue a otra mediante retribución, comprendiéndose o no la alimentación.

La ley guatemalteca está redactada de tal forma que insinúa la presencia de una empresa para la prestación del servicio, con lo cual caracteriza la ubicación mercantil del contrato. Estas empresas no se pueden organizar si no es llenando requisitos de orden administrativo, sobre todo los que exige la autoridad encargada de fomentar el turismo en el país: El Instituto Guatemalteco de Turismo.

La finalidad el contrato es prestar un servicio: el albergue o alojamiento. Por añadidura pueden darse otros como la alimentación, limpieza de ropa personal, cajas de

seguridad, recreación, etcétera. Esto dependerá de cada negocio en particular. Pero, el servicio esencial es el albergue, que es jerárquicamente, es el que define este contrato.

Aunque no convence la clasificación que suele hacerse de este contrato, resulta efectiva si se resalta el hecho de que el alojamiento de una persona por otra, no ocurre necesariamente en un hotel. En Guatemala funcionan las llamadas casa de huéspedes, en donde la presencia del huésped se basa en un contrato de hospedaje que no es el que, en última instancia, pretende regular la ley. Pero, como no existe una figura contractual en El Código Civil que fuera aplicable a esa relación, es indudable que tiene que recurrirse al Código de Comercio. Atendiendo al razonamiento anterior se divide este contrato en tácito y expreso.

Se afirma que hay un contrato de hospedaje tácito cuando el huésped solicita alojamiento en un establecimiento hotel, fonda, albergue autorizado o fundado precisamente para prestar ese servicio. Es decir cuando la empresa está abierta al público para eso precisamente, el contrato existe desde que se toma el servicio, según los preceptos legales que lo rigen y el reglamento que regula su funcionamiento. El huésped llega, solicita el servicio y firma un libro o llena una tarjeta, según el caso y el contrato se perfecciona. Se dice luego que hay un contrato de hospedaje expreso, cuando quien proporciona el servicio no tiene empresa establecimiento propio para ello, de manera que cuando se da el contrato existe una policitud entre las partes, y después de fijar sus derechos y obligaciones, se llega al perfeccionamiento del mismo.



Esto sucede en el caso de las casas de huéspedes, pues no se acude a ellas como si se tratara de un hotel, sino mediante un proceso precontractual distinto y conocido. Como se dijo anteriormente el Código de Comercio se refiere al llamado tácito pero el régimen legal señalado es aplicable a un contrato expreso, aun el supuesto de que no exista organización empresarial para prestar el servicio, ya que se trata de un contrato típicamente mercantil.

El Artículo 866 del Código de Comercio regula el contrato de hospedaje como aquel mediante el cual una persona se obliga a dar albergue a otra mediante la retribución convenida, comprendiéndose o no la alimentación. Este contrato presenta los siguientes elementos:

- a) Personales: El hotelero, hospedero, albergador o fondista o sea el comerciante que presta el servicio de alojamiento; y el viajero o huésped que, a cambio de la retribución que paga, usa del servicio que se le presta.
- b) Reales: Los elementos reales del contrato son el precio o la retribución que paga el huésped y el servicio que presta el hotelero. En cuanto a la retribución se debe recordar que los hoteles, sujetos a control administrativo, tienen tarifas autorizadas para cobrar, ya que el estado interviene en la industria turística para fomentarla y estimular su crecimiento.
- c) Formales: Este contrato no se sujeta a una forma en especial. Como se dijo, el huésped suscribe un libro de entradas o llena un formulario y con ello se perfecciona el



contrato. En ese sentido el huésped se adhiere a los términos en que se le presta el servicio, los que pueden constar en la tarjeta de ingreso, complementada por lo que prescribe el Código de Comercio, el reglamento interior del establecimiento, además de otras leyes aplicables, como las de turismo o de la salud.

El contrato de hospedaje se caracteriza por ser: bilateral, consensual, oneroso, de tracto sucesivo, por adhesión en la mayoría de los casos.

Dada la integración de diversos servicios que se pueden prestar mediante este contrato, además del esencial que constituye el albergue o alojamiento, se ha especulado de que es una amalgama de contratos, es un arrendamiento de cosas en cuanto a la habitación, es un contrato de obra en cuanto a la alimentación y un contrato de depósito en cuanto a la custodia del equipaje del viajero, máxime si hay cajas de seguridad proporcionadas por el hotel. Pero, a pesar de que esta idea la han sostenido tratadistas de reconocida solvencia, resulta bizantino un razonamiento de tal naturaleza. El contrato de hospedaje tiene su propia identidad, el hecho de que en sus efectos se den prestaciones similares a los otros contratos, no permite llegar a la conclusión de que sea un conjunto de contratos. En el derecho guatemalteco es un contrato tipificado y delimitado en sus alcances jurídicos, en el que la prestación del comerciante es, fundamentalmente, dar albergue o alojamiento.

De conformidad con la ley guatemalteca, el hotelero tiene las siguientes obligaciones:

a) Colocar los reglamentos aplicables a su negocio en lugar visible para el huésped, incluyendo las habitaciones.

b) Resarcir los daños y perjuicios que sufra el huésped o sus bienes que conforme a los reglamentos hubiere introducido al establecimiento, si existe culpa o negligencia, la ley establece los parámetros para cuantificar el monto de los daños a pagar por el mismo caso.

c) Custodiar dinero y objetos de valor en concepto de depositario, cuando se solicite. Pero, tiene el derecho a negarse cuando por el valor de depósito resulte una carga excesiva por la importancia del establecimiento o por la capacidad de sus instalaciones. Si recibe los objetos, se obliga a extender un resguardo pormenorizado de los mismos.

El comerciante hotelero tiene a su vez los siguientes derechos:

a) Retener el equipaje y efectos personales del huésped si este se niega a pagar la retribución por el servicio prestado.

b) Extraer sin responsabilidad, el equipaje y los efectos personales cuando haya incumplimiento de las obligaciones del huésped. Para ello deberá contarse con la presencia de dos testigos y formular un inventario de los bienes. Los baúles, maletas, etcétera que se encuentren cerrados se conservarán en tal estado y se les pondrá una cinta selladora que firmarán los testigos.

c) Derecho a vender con intervención notarial, los bienes retenidos al huésped, si treinta días después de terminado el contrato, no se presenta a liquidar su cuenta. Del



precio que obtenga se paga la cuenta, los gastos y el saldo se deposita en una institución bancaria. Si transcurren cinco años y el depósito no es retirado, el Banco debe ponerlo a disposición de la Universidad de San Carlos de Guatemala. En cuanto al huésped, podemos decir que su obligación principal es pagar la retribución. A cambio de ella, tiene derecho a gozar de los servicios que el comerciante ofrece según la ley y los reglamentos respectivos.

Asimismo el Artículo 871 del Código de comercio, indica cuando y de que forma se extingue contrato de hospedaje regulando al respecto:

- a) Por el transcurso del plazo vencido. Si no hay convenio al respecto, el huésped tiene derecho a denunciar el contrato antes de las quince horas del día de salida.
- b) Por violación de los pactos y reglamentos que lo rigen.
- c) Si el huésped comete faltas a la moral o protagoniza escándalos que perturben a los demás huéspedes.
- d) Por ausencia del huésped por más de setenta y dos horas sin dejar aviso o advertencia.
- e) Porque no se pague la retribución en la forma convenida; y
- f) Por otras causas convenidas entre las partes.

Cuando se da una causa de extinción y el huésped se niega a desocupar la habitación, como no se trata de un contrato de arrendamiento, la ley establece en el Artículo 873,



un procedimiento expedito de desocupación; el hotelero solicita el auxilio de la autoridad entendiéndose como tal a la de policía, para obligar a la desocupación.

4.4. Doble tributación en el pago de impuestos en los hoteles

La doble tributación se refiere al pago de dos impuestos sobre un mismo hecho generador. Para que exista doble tributación un impuesto debe generar otro impuesto. Es decir, que un hecho generador que está sujeto al pago de un determinado impuesto se ve grabado con otro impuesto. Esto es en si la doble tributación, como esta situación puede ser un tanto confusa se ejemplificara de la siguiente forma:

En el caso propio que nos ocupa, el hospedaje de una habitación está grabado con el impuesto al valor agregado, el impuesto del Instituto Guatemalteco de Turismo y el Impuesto Sobre la Renta, es decir son tres impuestos que graban un mismo hecho generador, que podrían confundirse con doble o triple tributación a simple vista, sin embargo, hay que llevar a cabo un análisis de esta situación para determinar si existe o no tal situación.



Como se dijo anteriormente para que exista doble tributación un impuesto debe generar otro impuesto, ejemplo:

Q100.00 (Valor del bien o servicio)

Q12.00 (12% del Impuesto al valor Agregado)

Q112.00 (Total a pagar)

El total a pagar, deberá ser el valor que se tome de base para calcular cualquier otro impuesto, solo en estos casos se puede hablar de doble tributación.

Tomando en cuenta lo anterior puede establecerse que el impuesto de turismo que graba el hospedaje, no constituye doble tributación, debido a que de la base (precio de la habitación) hacen el descuento del impuesto al valor agregado, para hacer el cálculo del impuesto de turismo, y el impuesto sobre la renta, sin embargo, esta situación si implica un recargo para el consumidor final que en este caso es el turista ya sea nacional o extranjero, pues es el que al final soporta el recargo del precio del servicio que necesita. Para poder llevar a cabo el análisis correspondiente debe tomarse en cuenta que al igual que el impuesto al valor agregado, como el impuesto sobre la renta y todos aquellos tributos, quien los soporta es que hace uso del servicio o adquiere algún bien.

Otra situación que hay que tomar en cuenta es que no todos los turistas que hacen uso de hospedaje, son extranjeros, muchos de los turistas son nacionales, guatemaltecos que buscan conocer otra región del país.

Tomando en cuenta estas consideraciones hay que evaluar la necesidad de una exención de alguno de los impuestos que graba este hecho generador o bien una disminución cuando se trate de turistas de carácter nacional. El artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuras conforme al principio de capacidad de pago”.

Atendiendo al artículo anterior se debe establecer la capacidad de pago de un guatemalteco promedio, que busca recreación y esparcimiento y en base a esto determinar el impuesto a pagar. Hay que recordar que el fin primordial del impuesto de turismo es el de poder brindar fondos al Instituto Guatemalteco de Turismo, para que este pueda, promocionar, desarrollar e incrementar el turismo, tanto a nivel nacional como internacional, en virtud de ello, debe considerarse la promoción del turismo nacional como necesidad para incrementar la captación de los impuestos que este genera. Incentivando el turismo nacional, mediante la mejora de los precios que hagan atractivo al guatemalteco visitar otras aéreas del país, puede ser una de las mejores maneras de lograr este cometido.

Con la disminución de algunos de los impuestos mencionados que graban el hospedaje, esta se vería reflejada en el precio que el consumidor final tendría que pagar (turista), lo cual incentivaría de gran manera el turismo dentro del país, dando paso al desarrollo turístico que tanto se busca.

Cien personas pagando un impuesto elevado, en contraposición con mil personas pagando un impuesto más bajo, esa es la apuesta que debe de hacer el Instituto Guatemalteco de Turismo, al tratar de incentivar el turismo interno, guatemaltecos consumiendo productos guatemaltecos, comiendo en restaurantes de guatemaltecos, y visitando ciudades de guatemaltecos, movilizándolo no solo el comercio sino la inversión, esa debe de ser la estrategia que debe de tomarse en cuenta, cuando se piense en la determinación del impuesto a pagar por los turistas guatemaltecos.

4.5. Formas de interponer la inconstitucionalidad de las leyes

La inconstitucionalidad de las leyes es una garantía constitucional que permite defender el principio de supremacía de la constitución, expulsando del ordenamiento jurídico las normas que violen, tergiversen o disminuyan las disposiciones constitucionales, o declarando su inaplicabilidad a casos concretos.



Clases de Inconstitucionalidades:

Por su planteamiento:

- General o Abstracta (Inconstitucionalidad de leyes, reglamentos y disposiciones de carácter general). Pretende dejar sin efecto (sin vigencia) la norma que contradice la constitución.
- Concreta (Inconstitucionalidad en casos concretos). Pretende que se declare la inaplicabilidad de la norma al caso en concreto por contravenir la constitución.

Por su alcance:

- Total: Cuando se pretende declarar toda una ley inconstitucional.
- Parcial: Cuando solamente se pretende declarar la inconstitucionalidad de un artículo, párrafo, oración, expresión o palabra.

Tramite de la inconstitucionalidad general o abstracta:

Interposición:

Se interpone ante la Corte de Constitucionalidad con auxilio de tres abogados. Por escrito. Artículos 133, 134, 135.

Suspensión provisional:

- La Corte de Constitucionalidad se integra con siete magistrados
- Debe decidir si se suspende o no provisionalmente la norma, por ser una inconstitucionalidad notoria y susceptible de causar gravámenes irreparables.



- Dicha resolución se publica en el diario de Centro América.

Artículos 136, 137, 138.

Audiencia:

- Se confiere por quince días
- Se notifica al Ministerio Público y a las autoridades que la Corte de Constitucionalidad considere con interés en el asunto.

Artículo 139.

Vista:

Veinte días para la vista. Artículo 139

Sentencia:

Puede ser de veinte días, de dos meses y es definitiva. Artículo 139.

Tramite de la Inconstitucionalidad en casos concretos.

1. Como acción:

Interposición

- Ante el tribunal que corresponda. Artículo 120.

Audiencia:

- Al Ministerio Público



- A las partes por nueve días. Artículo 121

Vista Pública:

- Por tres días. Artículo 121

Sentencia:

- Dentro de los tres días
- Es apelable ante la Corte de Constitucionalidad. Artículo 421

2. Como excepción o como incidente

Interposición:

- Se tramita en cuerda separada, cuando la norma hubiere sido citada como fundamento de derecho o resultare aplicable. Artículo 123

Audiencia:

- Al Ministerio Público
- A las partes, por nueve días. Artículo 124

Resolución:

- En auto razonado
- En tres días
- Apelable. Artículo 124



CONCLUSIONES

1. El sistema tributario en Guatemala, es el principal medio de aprovisionamiento de recursos del Estado, ya que la recaudación tributaria que alcanza representa, en promedio y para el período en estudio, el 92% del total de los ingresos del Estado, es decir que sin los mismos, no se podría costear el funcionamiento de éste.
2. El sistema tributario aun no ha alcanzado sus principales metas consistentes en el suministro de bienes, servicios públicos y el mantenimiento de una distribución socialmente aceptable del ingreso entre los habitantes de la nación, por lo que se considera que el sistema incumple con la función fiscal de distribución. Los impuestos que los contribuyentes pagan, no se ven retribuidos en bienes o servicios a favor de los mismos.
3. En la estructura del sistema tributario guatemalteco únicamente incluye un 24.05% de impuestos directos, sobre el 100% de ingresos del presupuesto del Estado, lo que constituye una importante característica de regresividad y conduce a interpretar el incumplimiento de los principios de equidad y justicia tributaria.



4. Las múltiples reformas que han afectado al sistema tributario, a través de instrumentos de carácter impositivo y administrativo, no han surtido los efectos esperados sobre la percepción de ingresos tributarios, pues no se ha logrado elevar la carga tributaria más allá del 11.9% del Producto Interno Bruto.

5. La estructura, comportamiento y recaudación de los impuestos derivados del hospedaje brindado por la industria hotelera en Guatemala, así como todos los bienes y servicios prestados a los turistas nacionales y extranjeros, genera el principal motor que desarrolla el turismo en Guatemala, sin embargo, la carga impositiva para el contribuidor final es excesiva y conlleva a que el turismo interno no tenga el desarrollo deseado.



RECOMENDACIONES

1. El Banco de Guatemala, la Junta Monetaria y todos aquellos que intervienen en la determinación de la política económica, orienten sus acciones a la búsqueda del cumplimiento de sus objetivos de todo el sistema tributario y así fortalecer el cumplimiento de la función de distribución.
2. El Congreso de la República de Guatemala, en conjunto con el Ministerio de Finanzas Públicas y la Superintendencia de Administración Tributaria deben continuar fortaleciendo los instrumentos legales y administrativos con que cuenta el sistema tributario actual, para contrarrestar los problemas de evasión y elusión tributaria, lo que permitirá mejoras en la recaudación.
3. El Congreso de la República de Guatemala debe crear reformas estructurales al sistema tributario, para lograr invertir la regresividad en la que se encuentra el sistema tributario guatemalteco y que permita de esa forma, alcanzar sus metas incrementando la recaudación, basados en los principios que inspira la carta magna.



4. Es oportuno buscar profundas mejoras por medio del Congreso de la República a través de nuevas legislaciones en la estructura del sistema tributario y la aplicación de medidas que fortalezcan y generalicen la cultura tributaria para mejorar la confianza de los contribuyentes y permitir mayores y efectivos niveles de recaudación, lo cual repercutirá sobre la carga tributaria.

5. El Instituto Guatemalteco de Turismo debe crear estrategias que permitan el desarrollo del turismo interno, incentivando que los guatemaltecos consideren a Guatemala como sitio turístico y recreativo. Una de las consideraciones a tomarse en cuenta debe ser la exención o rebaja del impuesto al hospedaje para los turistas guatemaltecos.

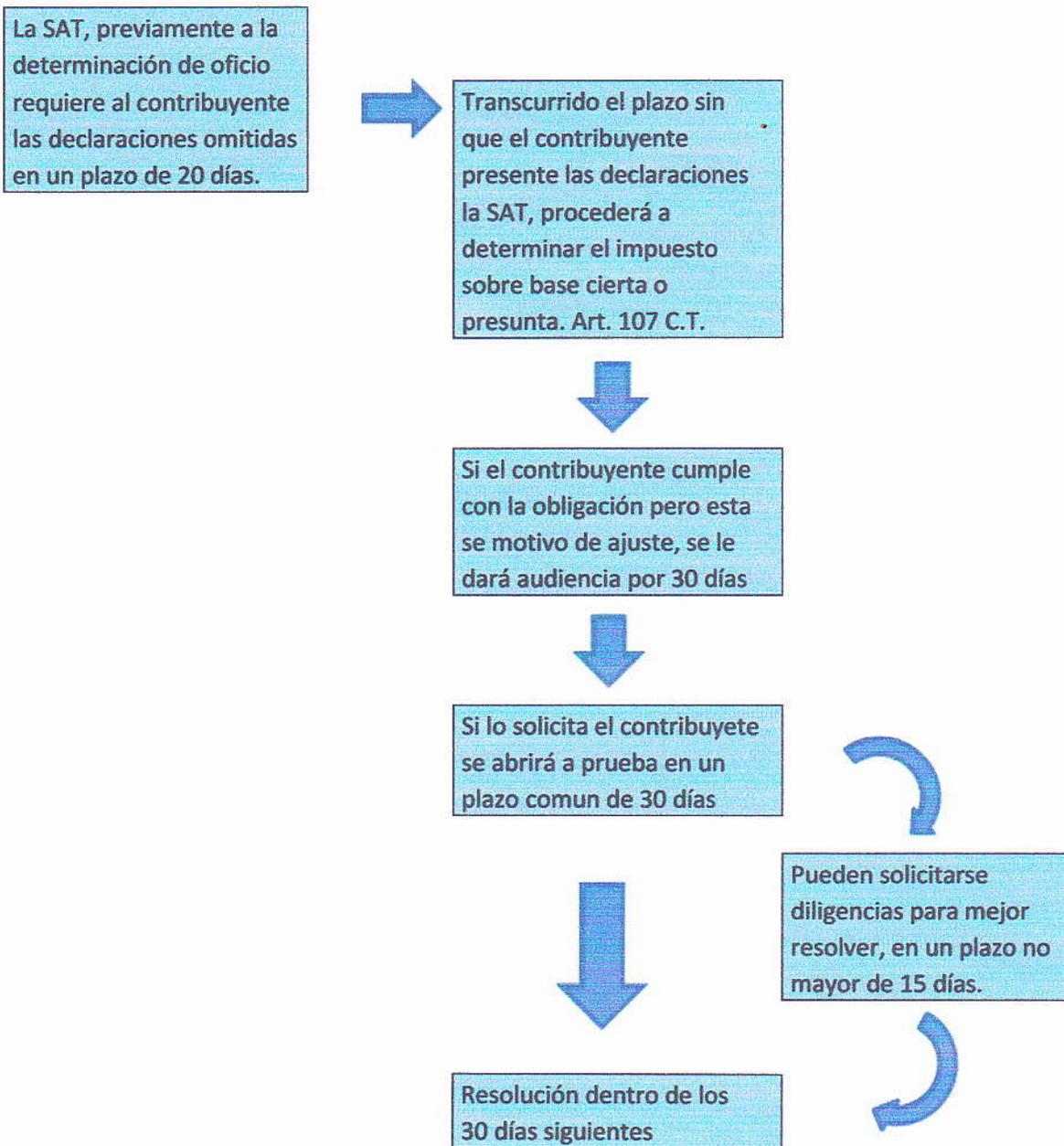


ANEXOS



ANEXO 1

Esquema del proceso administrativo



Elaboración: Rony Jiménez

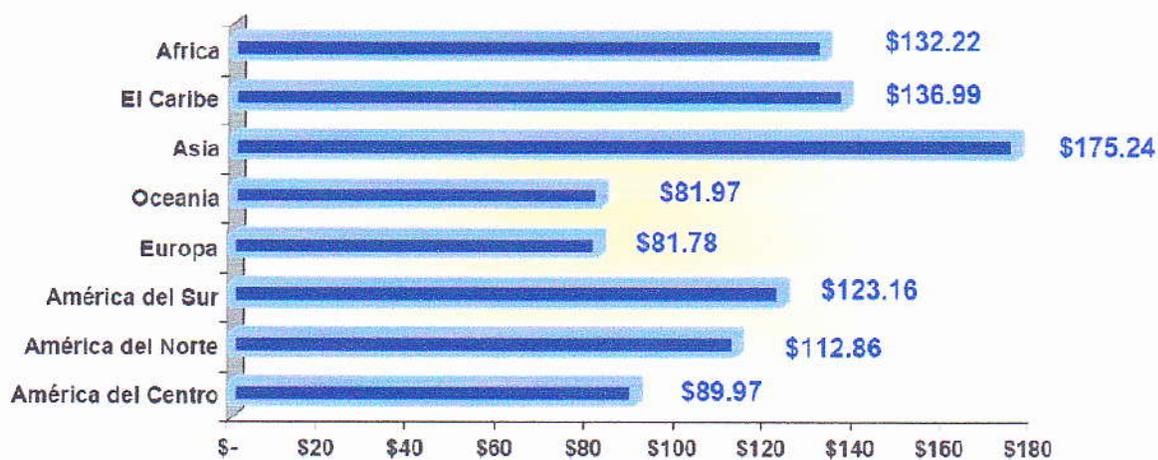


Análisis comparativo de Guatemala

	Total de Visitantes (en miles) para 2006	Arribos aéreos, % del total de visitantes en 2006	Ocio % de visitantes en 2006	Negocios % de visitantes en 2006	Otros % de visitantes en 2006	% Esperado de empleos generados por turismo en 2008	Incremento esperado en Viajes y Turismo para el 2008	% Total esperado del PIB procedente del turismo en 2008
Guatemala	1,502	33	44	21	35	5.9	2.8	6.8
Belice	247	73	95	5	0	26.6	1.0	20.8
Costa Rica	1,725	71	N/D	N/D	N/D	13.1	1.2	13.5
El Salvador	1,138	30	29	26	45	7.9	0.1	9.1
Honduras	739	48	54	18	28	7.65	2.4	9.3
Nicaragua	773	34	74	17	9	5.1	5.4	6.5
Panamá	843	80	44	29	27	11.6	1.4	12.1

Fuente: Sección Estadística, Departamento de Fomento.

Gasto Promedio



Fuente: Sección Estadística, Departamento de Fomento.



Esquema del procedimiento de la inconstitucionalidad de leyes

Es una garantía constitucional que permite defender el principio de supremacía de la constitución, expulsando del ordenamiento jurídico las normas que violen, tergiversen o disminuyan las disposiciones constitucionales o declarando su inaplicabilidad a casos concretos.

Clases:

Por su planteamiento:

- a) **General o Abstracta** (inconstitucionalidad de leyes, reglamentos y disposiciones de carácter general). Pretende dejar sin efecto (sin vigencia) la norma que contradice la Constitución.
- b) **Concreta** (Inconstitucionalidad en casos concretos). Pretende que se declare la inaplicabilidad de la norma al caso en

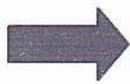
Clases:

Por su alcance:

- a) **Total:** Cuando se pretende declarar toda una ley inconstitucional.
- b) **Parcial:** Cuando solamente se pretende declarar la inconstitucionalidad de un artículo, párrafo, oración, expresión o palabra.

Suspensión provisional

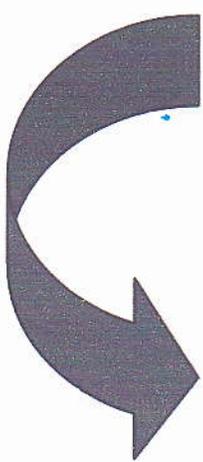
- a) La Corte de Constitucionalidad se integra con 7 magistrados
- b) Debe de decidir si suspende o no provisionalmente la norma, por se una inconstitucionalidad notoria y susceptible de causar gravámenes irreparables
- c) Dicha resolución se publica en el Diario de Centro América.



Audiencia

- a) Se confiere por 15 días
- b) Al Ministerio Público y a las autoridades que la Corte de Constitucionalidad considere con interés en el asunto

Art. 139



Sentencia

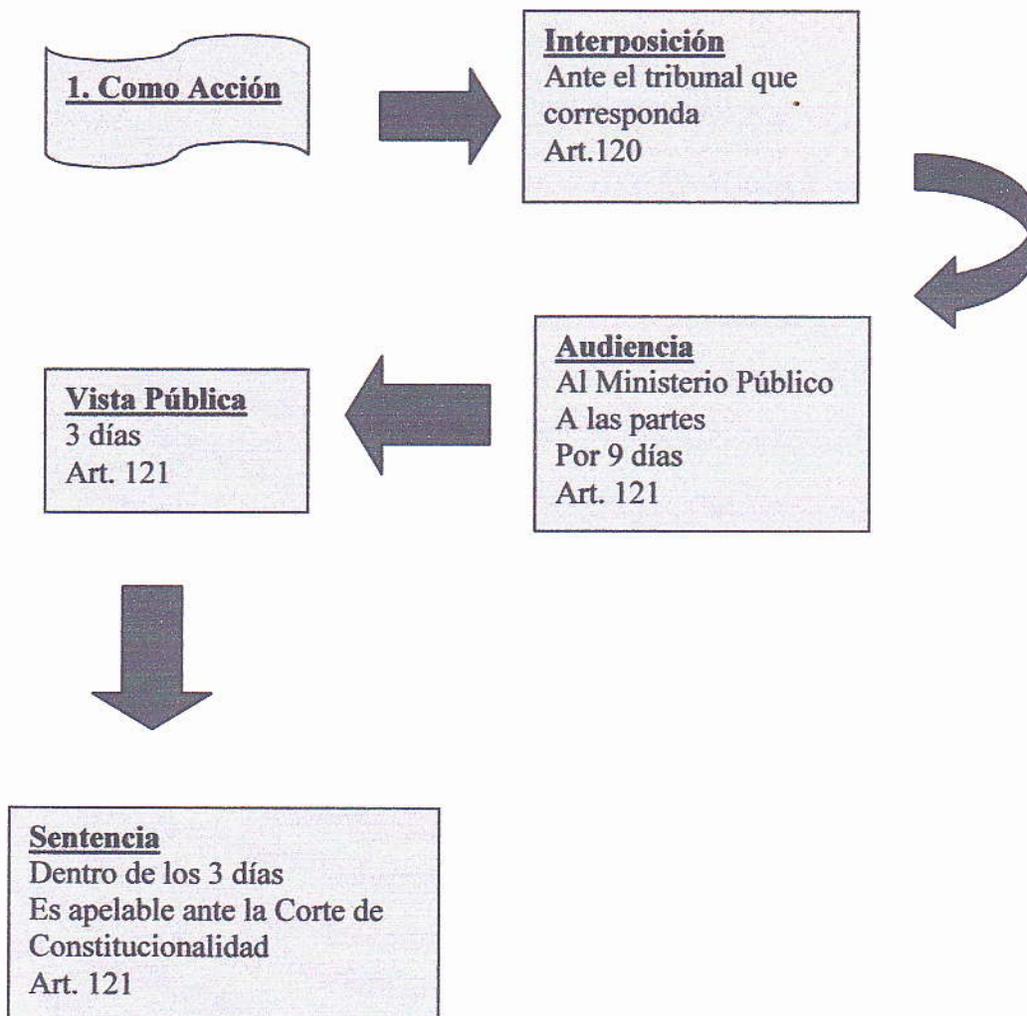
20 días
2 meses
Es definitiva
Art. 139

Vista

20 días
Art.139



Esquema del trámite de la inconstitucionalidad en caso concreto







BIBLIOGRAFÍA

- AGOSIN, M., Machado R., y Nazal P. **Las economías de los países centroamericanos y República Dominicana: evolución y desafíos de largo plazo**. Serie de estudios económicos y sectoriales. (s.l.i.), (s.e.) RE2-02-001 Banco Interamericano de Desarrollo. Noviembre 2002.
- ARANEDA DORR, Hugo. **Finanzas públicas**. Colección manuales jurídicos. 3ª ed. Santiago de Chile, Chile; Editorial. Jurídica de Chile, actualizada. 1994.
- ARÉVALO A., José Alejandro. **Breve reporte de las finanzas públicas**. Guatemala, (s.e.) Ministerio de Finanzas Públicas. Junio 1998.
- BAGEHOT, Walter. **The english constitución**, Traductor, traducido al idioma español por Adolfo Posada, Ciudad Universitaria. México: Distrito Federal; Editorial España Moderna. Instituto de investigaciones de jurídicas de la UNAM. (s.f).
- Banco Interamericano de Desarrollo. Resumen del estudio **Evolución, situación y perspectivas del sistema tributario guatemalteco, fortalecimiento de la estructura tributaria guatemalteca. Análisis y propuestas**. Guatemala, Guatemala, (s.e.) Guatemala 25 de noviembre de 2003.
- BARRAGÁN DEL RIO, Luis. **Hotelería**. México: Distrito Federal, Ed. Instituto Politécnico Nacional. 2002.
- CIARLO, Alfredo Dr., y San Martin, Miguel Ángel Dr. **Sistema tributario como herramienta de crecimiento y bienestar económico**. Campus virtual IEFPA. (s.e.), 2002.



Comisión Económica para América Latina y el Caribe, División de Estadísticas y Proyecciones Económicas. **Anuario estadístico de América latina y el Caribe.** (s.l.i.): (s.e.), 2008.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe. **Panorama social de América latina 2005.** Publicaciones de naciones unidas Santiago de Chile: (s.e.), marzo 2006.

Comisión Técnica del Pacto Fiscal. **Pacto fiscal para un futuro con paz y desarrollo.** Guatemala: (s.e.), 25 de mayo de 2000.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho Financiero**, Argentina: Ed. Ediciones Depalma, 1984.

ROMERO CONTRERAS, Yibetza Thais. **Las finanzas públicas**, Santa Fe, Argentina: Ed. El Cid, 2009.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**, Estudios de derecho financiero. Volumen I. Instituto de Estudios Políticos. España: (s.e.), 1962.

SOSA, Edwin Rolando. **Glosario Tributario**, <http://www.estuderecho.com/documentos/derechotributario/glosario.html> (07 de enero de 2012).

VICENTE GELLA, Agustín. **Administración Financiera**, Métodos contables y balances. España, Ed. Labor. 1936.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas derecho financiero y tributario**, 7ma. ed. Ampliada y actualizada. (s.l.i.), (s.e.) (s.f.).

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala, Asamblea Nacional Constituyente. Guatemala 1986 y reformas de 1993.



Decreto 15-98, del Congreso de la República de Guatemala, publicado en el Diario de Centro América el 18 marzo 1998.

Decreto 1-98, del Congreso de la República de Guatemala, publicado en el Diario de Centro América el 13 febrero 1998.

Decreto 31-96, del Congreso de la República de Guatemala, publicado en el Diario de Centro América el 29 mayo 1996.

Decreto 32-2001, del Congreso de la República de Guatemala, publicado en el Diario de Centro América el 1 agosto 2001.

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

Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, publicado en el Diario de Centro América el 25 marzo 1991.

Decretos 18-2004 y 19-2004, del Congreso de la República de Guatemala, publicados en el Diario de Centro América el 29 junio 2004.