

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



**GUATEMALA, FEBRERO DE 2017**

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

**PERSPECTIVA 2020  
DEL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO**

**TESIS**

Presentada a la Honorable Junta Directiva  
de la  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la  
Universidad de San Carlos de Guatemala

por

**ADRIÁN GILBERTO SECAIDA BARILLAS**

previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, febrero de 2017

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

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla  
VOCAL I: Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil  
VOCAL II: Licda. Rosario Gil Pérez  
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía  
VOCAL IV: Br. Jhonathan Josué Mayorga Urrutia  
VOCAL V: Br. Freddy Noé Orellana Orellana  
SECRETARIO: Lic. Fernando Antonio Chacón Urizar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente: Lic. Héctor René Granados Figueroa  
Vocal: Lic. Moisés Raúl De León Catalán  
Secretario: Lic. René Siboney Polillo Cornejo

**Segunda Fase:**

Presidente: Lic. Carlos Ernesto Garrido Colón  
Vocal: Lic. Rudy Genaro Cotón Canastuj  
Secretaria: Licda. Maida Elizabeth López Ochoa

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



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,  
 09 de septiembre de 2014.

Atentamente pase al (a) Profesional, ROSARIO GIL PEREZ  
 \_\_\_\_\_, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante  
ADRIÁN GILBERTO SECAIDA BARILLAS, con carné 9010762,  
 intitulado PERSPECTIVA 2020 DEL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

**DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA**  
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 25 / 04 / 16

f) Rosario Gil Perez  
 Asesor(a)  
 (Firma y Sello)

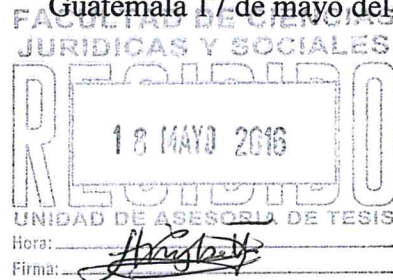


**Licda. Rosario Gil Perez**  
**Abogada y Notaria**  
**Colegiada 3058**



Guatemala 17 de mayo del año 2016

**M.A. William Enrique López Morataya**  
**Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis**  
**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**  
**Universidad de San Carlos de Guatemala**



*Distinguido M.A. López:*

Según nombramiento recaído en mi persona de fecha nueve de septiembre del año dos mil catorce, asesoré la tesis del Licenciado Adrián Gilberto Secaida Barillas, con carné estudiantil 9010762 quien desarrolló el trabajo de tesis que se denomina: **“PERSPECTIVA 2020 DEL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO”**, le doy a conocer:

- a) La tesis determina un contenido científico y técnico, que señala con bastante claridad un análisis exhaustivo del derecho tributario guatemalteco, así como sobre los antecedentes doctrinarios del mismo, prosiguiendo con aspectos sobre su teoría general, para posteriormente realizar un análisis sobre el derecho tributario en la legislación guatemalteca, finalizando con la parte medular de la investigación, concretamente con la perspectiva 2020 del derecho tributario guatemalteco, dando a conocer posiciones de profesionales docentes de la Escuela de Estudios de Postgrado de esta Facultad.
- b) El Licenciado Adrián Gilberto Secaida Barillas desarrolló ampliamente los capítulos de su tesis, empleando distintos métodos y técnicas de investigación y para el efecto se basó en bibliografía de actualidad, habiendo sido utilizada la siguiente metodología: método inductivo, el cual es determinante en establecer los antecedentes doctrinarios del derecho tributario; método deductivo, con el cual se indicaron sus características; y el analítico, indicó la evolución del derecho tributario a la fecha, con miras al año 2020.
- c) Las técnicas de investigación utilizadas durante el desarrollo de la tesis fueron la documental y fichas bibliográficas, las cuales fueron bastante útiles para la recolección de documentos bibliográficos de actualidad que se relacionan con el tema que se investigó.
- d) El Licenciado Adrián Gilberto Secaida Barillas se encargó de redactar su trabajo de tesis bajo los lineamientos estipulados y de conformidad con las anotaciones, modificaciones y sugerencias, para concluir en un informe final con aseveraciones certeras y valederas que permitieron redactar con un vocabulario acorde a la definición de una introducción, desarrollo de capítulos, conclusión discursiva y recomendaciones fundamentadas, redacción y citas bibliográficas.
- e) Las correcciones indicadas se realizaron durante la asesoría de la tesis y permitieron determinar los objetivos generales y específicos de la misma. También, la hipótesis que se presentó y formuló fue comprobada al dar a conocer los fundamentos jurídicos que informan el derecho tributario y su perspectiva 2020. Se hace la aclaración que entre la asesora y el sustentante no existe parentesco alguno dentro de los grados de ley.

**Licda. Rosario Gil Perez**  
**Abogada y Notaria**  
**Colegiada 3058**

---



La tesis reúne los requisitos legales del Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo cual emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que pueda continuar con el trámite correspondiente, 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.

Muy atentamente.

  
**Licda. Rosario Gil Perez**  
Asesora de Tesis  
Col. 3058

**Lic. ROSARIO GIL-PEREZ**  
Abogado y Notario



**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 23 de enero de 2017.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante ADRIÁN GILBERTO SECAIDA BARILLAS, titulado PERSPECTIVA 2020 DEL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/srrs.

*[Handwritten signatures and stamps]*

SECRETARIA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
GUATEMALA, C. A.

DECANATO  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
GUATEMALA, C. A.





## **DEDICATORIA**

- A DIOS:** Por haberme permitido alcanzar este triunfo y por su infinita misericordia.
- A MI MADRE:** María de Jesús Barillas, por sus oraciones y amor, por ser la fuente de inspiración y fuerza año tras año, por luchar junto a mí para alcanzar esta meta.
- A MI PADRE:** Magdaleno Secaida Guzmán (+). Por haberme dado la vida, por sus sabios consejos y su gran amor. Para ti y especialmente para ti este logro. Una flor sobre su tumba.
- A MIS HERMANOS:** Olga Esperanza, Jorge Lucas y Sandra Eliza, que mi triunfo sea un triunfo vuestro.
- A MI ESPOSA:** Beatriz López, gracias por tu comprensión y apoyo.
- A MIS HIJOS:** Jahiro Adrián, Giancarlo, Ana Lucía y Diego Fernando, los amo y sin ustedes no habría podido alcanzar esta meta.
- A MIS AMIGOS:** Por su cariño, su comprensión y por compartir conmigo este triunfo en especial a: Licda. Maida López, Lic. Alfredo Carías, Lic. Mardoqueo Vásquez y Obed Mazariegos.
- A:** La Tricentenario Universidad de San Carlos de Guatemala a la que prometo honrar en toda mi vida profesional y con la que estaré eternamente agradecido.
- A:** La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por haberme permitido realizarme como profesional del Derecho.





## PRESENTACIÓN

El derecho tributario pertenece a la rama del derecho público y contiene aspectos teóricos, legales y jurisprudenciales específicos que desarrollan todo lo relacionado con la recaudación pública, necesaria para el sostenimiento financiero de las diferentes políticas implementadas estatalmente en beneficio de la sociedad guatemalteca. En Guatemala, este derecho ha tenido variaciones sustanciales a lo largo del tiempo y específicamente desde la entrada en vigencia de la Constitución Política de la República de 1986.

Las políticas tributarias implementadas por el gobierno del ahora expresidente, Otto Pérez Molina, desarrolladas en el incorporado paquete tributario al sistema nacional, son producto de las tendencias de un mundo globalizado.

Esta investigación se dirigió en tres direcciones: a) Determinar la perspectiva del derecho tributario guatemalteco para el año 2020; b) Las repercusiones económicas que ésta perspectiva originará; y, c) La forma como dicha perspectiva incidirá en la sociedad guatemalteca.

Este informe se circunscribe a la República de Guatemala, durante el período comprendido de 1986, a la entrada en vigencia de las nuevas políticas tributarias en el año 2014. Los sujetos de estudio son los contribuyentes y el objeto específico lo constituye el derecho tributario guatemalteco.



## HIPÓTESIS

La perspectiva del derecho tributario guatemalteco para el año 2020 estará marcada por las políticas de Estado como parte de la comunidad internacional y de los planes que cada gobierno establezca, lo que se presentará en nuevos paquetes tributarios o variación de los ya existentes. La perspectiva tributaria al 2020 estimada, proveerá de recursos económicos al Estado para la consecución de sus respectivos planes de gobierno.

La presentación de dichas tendencias tributarias al 2020 incidirá en la sociedad guatemalteca positivamente, ya que con los paquetes tributarios que se implementen, acompañado de adecuadas estrategias de recaudación y políticas de inversión gubernamental, se contará con infraestructura administrativa y social que repercutirá en beneficio de la sociedad guatemalteca.



## COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Esta investigación permitió la comprobación de la hipótesis formulada, ya que el derecho tributario guatemalteco, hacia el 2020, evolucionará tomando en cuenta las políticas de Estado, como parte de la comunidad internacional, que se verá marcada por la inclusión de nuevos paquetes tributarios o variación a los existentes, que proveerá de recursos económicos al Estado para la consecución de sus planes. Dicha tendencia repercutirá en forma positiva, ya que la recaudación que se obtenga, acompañado de adecuadas políticas de inversión gubernamental, permitirá ampliar y mejorar la infraestructura administrativa y social, en beneficio de su sociedad.

Se utilizaron los métodos histórico y comparativo, considerando el tema desde 1986, en comparación con la posición de la doctrina nacional e internacional, así como los métodos analítico, sintético, inductivo y deductivo, lo que permitió que en el desarrollo de la misma se partiera de las posiciones doctrinarias, fundamentarla en la legislación vigente y concluir con el análisis de la realidad social del tema que se plantea.

Se realizó investigación bibliográfica, consultando textos de autores nacionales e internacionales que abordan el tema del derecho tributario y cuerpos normativos vigentes, que permitieron cimentar teórica y legalmente la misma; e investigación de campo, a través de entrevistas a profesionales docentes expertos en el tema tributario, que imparten cursos en los programas de maestrías en esta Facultad, con lo que se aportó conocimiento actual respecto a la perspectiva del derecho tributario, con miras al año 2020.



## ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
Introducción.....	i

### CAPÍTULO I

1. Antecedentes doctrinarios del derecho tributario	
1.1. Evolución histórica de la tributación.....	1
1.2. Evolución del pensamiento financiero.....	4
1.2.1. Mercantilismo.....	4
1.2.2. Cameralismo.....	6
1.2.3. Fisiocracia.....	7
1.2.4. La Escuela Liberal.....	8
1.2.5. Teoría del sacrificio.....	12
1.2.6. Teoría del cambio.....	13
1.2.7. Marginalismo.....	13
1.2.8. Austríacos modernos.....	14
1.2.9. Contribución sueca.....	15
1.2.10. Escuela de Cambridge.....	16
1.2.11. Keines.....	17
1.2.12. Poskeynesianos.....	18

### CAPÍTULO II

2. Teoría general del derecho tributario	
2.1. Generalidades.....	21
2.2. Definición del derecho tributario.....	22
2.3. Objeto del derecho tributario.....	23
2.4. Naturaleza jurídica del derecho tributario.....	24



	<b>Pág.</b>
2.5. Subdivisión del derecho tributario.....	24
2.5.1. Derecho tributario constitucional.....	25
2.5.2. Derecho tributario sustantivo o material.....	25
2.5.3. Derecho tributario administrativo o formal.....	25
2.5.4. Derecho tributario procesal.....	27
2.5.5. Derecho tributario penal.....	27
2.5.6. Derecho tributario internacional.....	28

### **CAPÍTULO III**

3. El derecho tributario en la legislación guatemalteca	
3.1. Constitución Política de la República de Guatemala.....	29
3.2. Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA-.....	31
3.3. Ley del impuesto de Solidaridad.....	35
3.4. Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.....	38
3.5. Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos.....	42
3.6. Ley del Impuesto sobre Productos Financieros.....	52
3.7. Ley del Impuesto sobre Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas, y otras Bebidas Fermentadas.....	54
3.8. Ley del Impuesto Específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas, Bebidas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada.....	58
3.9. Ley del Impuesto Específico a la Distribución del Cemento....	63
3.10. Ley del Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo.....	65
3.11. Ley del Impuesto sobre Pasajes Aereos Internacionales.....	68



	<b>Pág.</b>
3.12. Ley de Tabacos y sus Productos.....	71
3.13. Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz.....	75
3.14. Ley de Actualizacion Tributaria .....	78

**CAPÍTULO IV**

4. Perspectiva 2020 del derecho tributario guatemalteco	
4.1. Posición del Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando.....	85
4.2. Posición de la Maestra Lourdes Marisol Castellanos Samayoa.	89
4.3. Posición del Doctor Aníbal González Dubón.....	92
4.4. Posición del Maestro Oscar Estuardo Paiz Lemus.....	102
4.5. Posición del tesista.....	110

<b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....</b>	<b>115</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>117</b>
ANEXO A. Posición del Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando.....	119
ANEXO B Posición de la MSc. Lourdes Marisol Castellanos Samayoa	123
ANEXO C Posición del Dr. Aníbal González Dubón.....	127
ANEXO D Posición del MSc. Oscar Estuardo Paiz Lemus.....	137
 <b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	 <b>145</b>

## INTRODUCCIÓN

Desde la entrada en vigencia de la actual Constitución Política de la República, el tema del derecho tributario ha registrado variaciones que en cierta medida han beneficiado al país, pero no escapa que también ha perjudicado la economía de los menos favorecidos, en beneficio de los que más tienen.

En ese sentido, se requiere hacer un estudio doctrinario y legal de cuál ha sido la tendencia que ha tenido el derecho tributario guatemalteco a partir de la vigencia de dicha Constitución, analizando la situación actual como resultado de las recientes reformas impulsadas por el Presidente Otto Pérez Molina, comprobando si la política tributaria ha sido congruente con la teoría de la capacidad contributiva que establece que cada ciudadano pagará tributos en relación de su poder económico, en función a los parámetros de patrimonio, renta y gasto o consumo, es decir que pague más quien tiene más y determinar la conducta que se observará con miras al año 2020, así como las repercusiones que tendrá en la economía y en la sociedad guatemalteca.

La investigación persigue determinar cuál es la perspectiva del derecho tributario guatemalteco para el año 2020, y, principalmente, la forma como incidirán en la sociedad guatemalteca.

Tentativamente, se planteó como hipótesis que la perspectiva del derecho tributario guatemalteco para el año 2020 se presentará con la inclusión de nuevos paquetes tributarios o variación de los ya existentes, con lo que el Estado se proveerá de recursos económicos para la consecución de sus respectivos planes de gobierno. Se estima que dicha tendencia incidirá positivamente en la sociedad guatemalteca, ya que con los paquetes tributarios que se implementen o varíen, acompañado de adecuadas estrategias de recaudación y políticas de inversión gubernamental, se contará con infraestructura administrativa y social que repercutirá en beneficio de la sociedad guatemalteca.

Esta tesis fue desarrollada en cuatro capítulos: en el primero aborda los antecedentes doctrinarios del derecho tributario; en el segundo contempla la teoría general del referido derecho; en el tercero se incluye al derecho tributario en la legislación guatemalteca; para finalmente, en el cuarto capítulo, se trata la perspectiva 2020 del derecho tributario guatemalteco.

Se emplearon los métodos histórico y comparativo y se incluye al derecho tributario desde 1986 a la fecha. Además, se utilizaron los métodos analítico, sintético, inductivo y deductivo, tanto en la información teórico-legal obtenida de los diferentes textos y cuerpos normativos, lo que permite que en el desarrollo de la misma se parta de las posiciones doctrinarias, para fundamentarla en la legislación vigente y se concluye con el análisis de la realidad social del tema que se plantea. Se realizó una investigación bibliográfica, consultando textos de autores nacionales e internacionales que abordan el tema del derecho tributario y cuerpos normativos vigentes, para cimentar teórica y legalmente la misma. Se realizó, además, investigación de campo, por medio de entrevistas a docentes de estudios superiores relacionadas con el tema, lo que permitió conocer la posición que ellos tienen sobre el tema propuesto.

Finalmente, se pudo comprobar que la tendencia del derecho tributario para el año 2020 se verá influenciada por la inclusión de nuevos paquetes tributarios que permitirán la recaudación de fondos para la puesta en marcha de programas de gobierno que redundarán positivamente en la sociedad guatemalteca.





## CAPÍTULO I

### 1. Antecedentes doctrinarios del derecho tributario

#### 1.1. Evolución histórica de la tributación

Como antecedentes históricos y para efectos del presente capítulo, que permite visualizar a la tributación desde sus orígenes, se tomarán como base los escritos de Catalina García Vizcaíno<sup>1</sup>, quien, para iniciar, refiere que anteriormente a que figuraran los tributos en sentido estricto, se recaudaban prestaciones, también llamadas tributos en sentido lato, las cuales eran exigidas por los señores feudales.

Se hace referencia a un principio de la India, contenido en el Arthashastra, que data desde 300 años antes de Cristo, el que expresa que: "Así como los frutos deben ser cosechados del árbol cuando estén maduros, así los recursos deben recaudarse cuando las rentas estén presentes"<sup>2</sup>.

Se narran algunos antecedentes sobre los impuestos<sup>3</sup>:

- a. En el Antiguo Egipto, con los Ptolomeos, prevalecían impuestos sobre los consumos y los réditos. Existía un impuesto en cereales, el cual afectaba tanto a quienes lo cultivaban como a quienes no lo hacían, y éstos últimos debían de comprarlos para

<sup>1</sup> García Vizcaíno, Catalina. **Derecho tributario**. Pág. 11.

<sup>2</sup> Ahumada, Guillermo. **Tratado de finanzas públicas**. Pág. 47.

<sup>3</sup> García. **Op. Cit.** Págs. 12 - 14.

cumplir con la obligación tributaria; éste impuesto en cereales se constituye como un antecedente de la tributación extra fiscal, el que se estima, buscaba algún fin subsidiario.

- b. En Atenas figuraban los impuestos sobre el capital, para necesidades específicas de la guerra contra Esparta (eisfora), para las fiestas públicas, los gastos de lujo y otros sin utilidad (liturgia) y para armar la flota (triarquia).
- c. En Grecia existía una especie de impuesto progresivo sobre la renta.
- d. En Roma (afirma Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark<sup>4</sup>, referido por García Vizcaíno), se dieron tributos importantes tales como la "*vicésima hereditatum*" (impuesto sobre las herencias) de la época de Augusto, ciertos impuestos sobre las ventas, etc., e impuestos extrafiscales o "*ultra tributa*", creados por Catón el Censor, que gravaban, a los vestidos, las joyas y los carros cuyo valor fuera superior a 15.000 ases, diez veces más caros que su valor; a los esclavos menores de 20 años comprados en el lustro anterior por más de 10.000 ases, en diez veces más al precio en que fueron adquiridos; además, y finalmente, a los patrimonios de lujo, aumento en 3 veces la cuota impositiva del "*tributum*").
- e. Durante el Imperio Romano, refiere García Vizcaíno<sup>5</sup>, con la "*Lex Julia Municipalis*", surgieron localidades independientes denominadas "fora" y "*conciliabula*", a las que

<sup>4</sup> Tratado de finanzas. Pág. 220.

<sup>5</sup> Los tributos frente al federalismo. Pág. 227.

se les fijó la obligación de contribuir a las cargas impuestas (munera). Otros impuestos municipales romanos son el "*curator*", que velaba por los intereses fiscales, y el "*defensor civitatis*", que controlaba la inversión de la renta y defendía a los habitantes de las exacciones o abusos de los recaudadores de impuestos. A los reyes se les permitía cobrar impuestos: sobre la tierra, personales (a los habitantes desde la edad de 15 años), sobre los consumos y su introducción (sal, granos, etc.), sobre formas presuntas de vida (tasas basadas en el número de hogares, en la cantidad de ventanas de los edificios, etc.) y de protección (como signo de servidumbre o vasallaje).

- f. En la república florentina<sup>6</sup>, el "estimo" y el "catastro", eran formas embrionarias de impuestos sobre la renta, y después sobre los capitales.
- g. Los conquistadores imponían tributos a los pueblos conquistados, algunas veces para gozar de cierta autonomía; los bárbaros, en los últimos años del Imperio Romano, cobraban tributos de los ciudadanos, primeramente para apaciguarlos y seguidamente, en virtud de la conquista. Los hunos, tártaros y turcos, al igual que los bárbaros, exigieron tributos a los pueblos conquistados.
- h. La época medieval<sup>7</sup> es otro período que sirve como antecedente a los recursos públicos, ya que los tributos constituían obligaciones privadas basadas en la contingencia, arbitrariedad o violencia.

---

<sup>6</sup> Ahumada. **Op. Cit.** Pág. 48.

<sup>7</sup> Martín. **Ciencia de las finanzas públicas.** Pág. 42.



- i. Finalmente en esta breve reseña histórica, es oportuno referir que el absolutismo del Estado moderno<sup>8</sup>, evidenciado en el establecimiento de diversos tributos, produjo rebeliones que tuvieron su conclusión con las Declaraciones de Derechos de 1689, en Inglaterra, y, la de independencia de los Estados Unidos en 1776, así como con la Revolución Francesa de 1789.

## 1.2. Evolución del pensamiento financiero

El pensamiento financiero ha evolucionado desde tiempos antiguos. García Vizcaíno<sup>9</sup> hace referencia a algunas corrientes, que surgieron a partir de que se instaura el Estado moderno, que por su importancia histórica forman parte del presente apartado.

### 1.2.1. Mercantilismo<sup>10</sup>

Los mercantilistas pensaban en la riqueza, principalmente, como oro y plata, y era más deseable la abundancia de dinero que los bienes, riqueza que se basaba en las exportaciones sobre las importaciones.

El mercantilismo era una filosofía práctica sobre cómo obtener riqueza. El principal expositor del mercantilismo fue Thomas Mun, que aconsejaba no gravar

---

<sup>8</sup> García. *Op. Cit.* Pág. 14.

<sup>9</sup> *Ibid.* Págs. 14 - 41.

<sup>10</sup> *Ibid.* Págs. 14 - 16.

con impuestos los artículos fabricados principalmente para exportar y recargar fuertemente las importaciones de productos destinados al consumo interior.

Otro precursor, William Petty<sup>11</sup>, quien realizó el primer tratamiento sistemático sobre tributación, afirmaba:

- a) Que los hombres debían contribuir para el Estado conforme a sus posesiones o riquezas.
- b) Que los impuestos no debían ser tan altos.
- c) Que los impuestos debían gravar exclusivamente al consumo.
- d) Los impuestos sobre las importaciones y las exportaciones debía aplicárselos de modo razonable y los que corresponden a las exportaciones nunca debían exceder del punto en que elevaran el costo del producto por encima del precio exigido por los competidores de otras naciones.
- e) Había que cobrar impuestos muy reducidos o no cobrar tributos sobre las materias primas necesarias para las industrias inglesas.
- f) Se oponía a los impuestos sobre los monopolios, porque fomentaban su creación; sobre las loterías, pues afirmaba que si la lotería debía ser explotada,

---

<sup>11</sup> Enseñanzas básicas de los grandes economistas. Págs. 24 y 329.

correspondía que lo fuera por el Estado, y no por los intereses privados, etc.

- g) Afirmaba que los impuestos no eran perjudiciales en tanto fueran invertidos en productos nacionales, ya que de esa manera los impuestos volvían directamente al pueblo.

### 1.2.2. Cameralismo<sup>12</sup>

Su nombre hace referencia a la conformación de una cámara o gabinete real, cuyo propósito era constituirse en consejeros para los príncipes y reyes. Las ciencias camerales comprenden nociones de administración y gobierno, de economía y política económica y de finanzas públicas. La ciencia cameralista, dice Dino Jarach<sup>13</sup>, constituye la primera expresión de la ciencia de las finanzas públicas, además de ser precursora, entre otras, para las actuales doctrinas de política económica y planificación.

Sus precursores, Von Justi y Von Sonnenfels, eran consejeros del príncipe o gobernante, y les aconsejaban para administrar eficientemente sus respectivos gobiernos. Von Justi, en su obra "Economía política o tratado sistemático de todas las ciencias económicas y cameralistas", afirmaba que los impuestos no debían restringir la industria ni el comercio, que tenían que ser recaudados solo de las personas u objetos respecto de los cuales fuese posible efectuar la

<sup>12</sup> García. **Op. Cit.** Págs. 16 - 17.

<sup>13</sup> **Finanzas públicas.** Pág. 4.



recaudación, que su recaudación no debe exigir muchos empleados y que la época de pago y el monto de los impuestos tenían que ajustarse a la conveniencia del contribuyente. Éstos postulados, dice García Vizcaíno, tienen vigencia en la actualidad.

### 1.2.3. Fisiocracia<sup>14</sup>

El término hace acepción al gobierno de la naturaleza. Fue creada en Francia, bajo la dirección espiritual de Francois Quesnay y por un grupo de filósofos sociales conocidos como economistas.

Este movimiento se caracterizó por ser, en general, el primer intento de crear un sistema científico de la economía, capaz de lograr el máximo bienestar para todos, sosteniendo que solo la actividad agrícola arroja un producto neto superior a los medios utilizados para la producción (salarios, intereses). Los fisiócratas pensaban que de la agricultura provenían todas las riquezas, y consideraban que al gravarla alcanzarían las demás manifestaciones de capacidad contributiva por el fenómeno de la traslación. Sostenían que la sociedad se dividía en tres clases económicas: terratenientes (quienes debían pagar el impuesto pretendido); agricultores (que trabajaban directamente las tierras) y clase estéril (el resto de la sociedad, que no podía reproducir el equivalente de lo que consumía).

---

<sup>14</sup> García. Op. Cit. Págs. 17 - 20.

Desde el punto de vista financiero, la fisiocracia aportó lo siguiente:

El impuesto debía gravar el único acrecentamiento neto de la riqueza, es decir, la renta de la tierra (las rentas percibidas por la clase terrateniente); la doctrina del impuesto único sobre la renta de la tierra, como reacción contra la gran cantidad de impuestos, licencias, gabelas y derechos de todo tipo de la monarquía francesa. El problema radicó en que gran cantidad de terratenientes de la época, en su condición de nobles, estaban casi todos dispensados de pagar impuestos, y asignar el pago del 30% del producto neto no lo sentiría nadie, pues en verdad nadie tendría que pagarlo.

#### 1.2.4. La escuela liberal<sup>15</sup>

Sus precursores son, entre otros, Adam Smith y David Ricardo, de quienes se hace referencia en el presente apartado. Muchos de los principios de esta corriente se hallan vigentes en la actualidad.

- a) Adam Smith, al referirse específicamente a los impuestos, sostiene que los ingresos individuales surgen de tres distintas fuentes:
- b) La renta (renta propiamente dicha es solo la que se deriva de la tierra, y se le paga al terrateniente por el uso de las fuerzas originales e indestructibles del suelo).

---

<sup>15</sup> Ibid. Págs. 20 - 26.





- c) Los beneficios y,
- d) Los salarios, de modo que todo impuesto tiene que ser pagado por cualquiera de ellos o conjuntamente.

Enumera como premisa de ellos en general los cuatro axiomas o principios siguientes:

- a) Los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en la cantidad más aproximada posible a la proporción de sus respectivas capacidades que disfrutan bajo la protección del mismo Estado. Este principio ha sido denominado<sup>16</sup> como de las facultades o igualdad, reuniendo las reglas de la igualdad y proporcionalidad, a las que la doctrina posteriormente ha denominado "principio de la capacidad contributiva" y "principio del beneficio", respectivamente. Correlativamente<sup>17</sup> se le denomina al principio como "norma de equidad".
- b) El impuesto que debe pagar cada individuo tiene que ser fijo y no arbitrario. El fomento del pago, la forma del pago y la cantidad a pagar, deben ser claros y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona, de lo contrario, se hallarían a merced del accionar arbitrario del recaudador. Se le conoce

---

<sup>16</sup> Jarach, Dino. **Op. Cit.** Págs. 7 y 8.

<sup>17</sup> Martín, José María. **Op. Cit.** Pág. 132.

como principio de la certeza, antecedente del moderno "principio de legalidad".

c) Todo impuesto debe cobrarse en la época, o de la manera, que mayor conveniencia pueda ofrecer al contribuyente el pago. Se lo considera como principio de la comodidad.

d) Todo impuesto debe estar ideado para extraer de los bolsillos de la población o que impida que quede en ellos, la menor cantidad posible por encima de la que hace ingresar en el tesoro público del Estado. Éste es el principio de economicidad, que se altera así:

1) Si el cobro del impuesto requiere muchos funcionarios, cuyos salarios consumen gran parte de su producto.

2) Si constituye un obstáculo para las actividades de la población, desalentándola a dedicarse a negocios que podrían dar sustento y ocupación a grandes multitudes.

3) Los embargos y demás castigos en que incurren las personas que intentan sin éxito esquivar el impuesto, pueden constituir con frecuencia la ruina de los mismos, acabando de ese modo con el beneficio que podría producir a la comunidad la inversión de sus capitales.

- 4) El someter a las gentes a las visitas frecuentes y a los registros odiosos. De los recaudadores de impuestos, puede exponerlas a molestias, vejaciones y tiranías innecesarias. Esto alude a los gastos privados que deben ser realizados para afrontar las exigencias y los requerimientos formales de los recaudadores.
- 5) Se entiende que los impuestos<sup>18</sup> son una porción del producto de la tierra y del trabajo de un país, puesta a disposición del gobierno, que se pagan a la postre del capital o de la renta del país. Si el cobro de impuestos adicionales genera la atención a las necesidades del gobierno, aumento de la producción y/o reducción en el consumo del pueblo, los impuestos recaerán sobre la renta, incidiendo en que el capital permanecerá invariable; en caso contrario, los impuestos recaerán necesariamente sobre el capital, disminuyendo los fondos destinados al consumo productivo en cuyo caso el capital disminuirá, se reducirá la producción y si el pueblo y el gobierno continúan efectuando el mismo gasto improductivo, los recursos de ambos disminuirán rápidamente, lo que conducirá a la miseria y la ruina.

Es oportuno hacer notar que los gobiernos no deben crear impuestos que recaigan sobre el capital, porque de hacerlo se disminuirían los fondos destinados al sostenimiento de la clase trabajadora, lo que reducirá la producción futura del país.

---

<sup>18</sup> Ricardo, David. **Principios de economía política e imposición fiscal**. Págs. 23 - 25.

Un impuesto sobre el producto del suelo<sup>19</sup> no sería pagado por el propietario, ni por el agricultor, sino que sería trasladado al consumidor, por el aumento del costo de producción que origina un aumento del precio. Ahora bien, un impuesto sobre la renta de la tierra recaería totalmente sobre los propietarios, y no podría transferirse a los consumidores, es decir, el impuesto sobre la renta de la tierra no puede ser trasferido para impedir la elevación del precio de la producción obtenida en el margen, y no desalentar dicho impuesto al cultivo.

#### 1.2.5. Teoría del sacrificio<sup>20</sup>

Su precursor es John Stuart Mill, quien defendía que el propietario debería poder disponer de su propiedad siempre, como así lo deseara, sugiriendo limitar el monto que una persona podría heredar.

Con el principio de capacidad contributiva refutó el principio del beneficio, lo cual repercutió en los principios de igualdad, proporcionalidad, minimización del sacrificio y en la imposición progresiva, afirmando que la igualdad de impuestos equivalía a la igualdad de sacrificio.

Se opuso a la doble imposición del ahorro, argumentando que si un impuesto grava de igual manera la renta destinada al consumo y al ahorro, discrimina en

---

<sup>19</sup> Ricardo. *Op. Cit.* Págs. 23 - 25.

<sup>20</sup> García. *Op. Cit.* Pág. 26.

perjuicio de la ahorrada, al gravar primero dicha renta y luego, periódicamente, los intereses obtenidos de su inversión.

#### **1.2.6. Teoría del cambio<sup>21</sup>**

Autores como Frédéric Bastiat y William Nassau Senior, definieron el fenómeno financiero como el de cambio, por el cual el Estado presta servicios (orden, justicia y seguridad), a cambio de impuestos.

#### **1.2.7. Marginalismo<sup>22</sup>**

La escuela de la utilidad marginal o utilidad final, tiene como precursor a Hermann Heinrich Gossen y seguidores como William Stanley Jevons, Wicksteed, Marshall y Léon Walras. La escuela marginalista austríaca, cuyo padre espiritual es Carl Menger, sostuvo que las finanzas públicas consistían en un problema de valor, que las necesidades públicas son necesidades individuales que los sujetos ordenan según su urgencia y la cantidad de renta disponible, en forma tal que se igualen las utilidades marginales ponderadas logradas por la satisfacción de todas esas necesidades y que la riqueza sólo puede ser gravada con tributos cuando su utilidad para el gasto público es mayor que el empleo que de ella hacen los particulares.

---

<sup>21</sup> **Ibid.** Págs. 26 - 28.

<sup>22</sup> **Ibid.** Págs. 28 - 32.

Pareto, continuador de Walras, con relación a los impuestos, sostenía que sus formas y calidades, como también, en parte, las formas de los gastos del Estado y de las comunas, son uno de los síntomas más seguros del estado económico y social de un país; que siempre la clase dominante hace pesar, todo lo que puede, a los impuestos sobre la clase dominada, y hace volver los gastos en su provecho. Refiere que es un puro sueño hablar de la justicia en el impuesto, afirmando que hasta aquí, el globo terrestre no la ha visto jamás. Respecto al impuesto sobre la renta, después de estudios profundos, expresa que éste separa a los ciudadanos en dos clases: la de las personas que votan el impuesto y la de las que lo pagan.

#### 1.2.8. Austríacos modernos<sup>23</sup>

Entre los economistas de la escuela austríaca moderna que se destacaron en el siglo XX, se puede nombrar a Ludwig Van Mises, Friedrich Von Hayek y Joseph Schumpeter.

Mises<sup>24</sup>, al referirse al precio de la tierra, enseñaba que los impuestos reducen los precios de mercado en forma proporcional a la prevista futura cuantía de la carga tributaria. Todo nuevo gravamen fiscal (salvo que se suponga vaya a ser pronto derogado) hace que descienda el precio de mercado de los terrenos que se vean afectados (amortización). Sostenía que cuanto más gastara el Estado,

---

<sup>23</sup> *Ibid.* Págs. 32 - 33.

<sup>24</sup> Von Mises, Ludwig. *La acción humana*. Págs. 322 y 445.

más les exigirían los ciudadanos la entrega de una porción de su patrimonio o de sus rentas; que es concebible un sistema impositivo neutral que, al no interferir el funcionamiento del mercado, le permitiera deslizarse normalmente en el supuesto de la total inexistencia de cargas tributarias. Alertaba que cuando en al proliferarse los impuestos, éstos quedan desnaturalizados, convirtiéndose en mecanismo capaz de aniquilar la economía de mercado para el talón de Aquiles del mecanismo fiscal radica, paradójicamente, en que entre más se incrementan los impuestos, más se debilita la economía de mercado y el propio sistema impositivo.

Hayek<sup>25</sup> afirmaba que la depresión tiene lugar cuando deja de haber fondos disponibles para la inversión. Identificó la economía política con la economía de mercado, y confiaba en la disciplina impersonal del mercado.

Schumpeter<sup>26</sup> consideraba el poder del monopolio como un incentivo y recompensa merecida por el empresario innovador, que le permitía disfrutar de dicho poder hasta ser reemplazado por otro monopolio innovador.

### 1.2.9. Contribución sueca<sup>27</sup>

Uno de sus seguidores, Knut Wicksell, abogaba por la progresividad en el impuesto sobre los ingresos personales, sobre el patrimonio y sobre las

---

<sup>25</sup> García. *Op. Cit.* Pág. 33.

<sup>26</sup> *Ibid.*

<sup>27</sup> García Vizcaíno, Catalina. *Op. Cit.* Págs. 33 y 34.

sociedades, afirmando que los impuestos funcionaban como un racionamiento. Sostenía que los impuestos indirectos constituían un artificio por el que los propietarios evadían la carga correspondiente. El análisis marginalista le suministraba los criterios para un programa fiscal, por medio de la comparación de la utilidad resultante de los servicios propuestos y la carga impositiva que éstos requerían; la misma carga impositiva era determinada en relación con la utilidad marginal del ingreso. Propugnaba la justa distribución de la carga fiscal.

Erik Lindahl<sup>28</sup> sostenía que los impuestos constituían un medio para convertir la propiedad privada en pública y que había un fuerte lazo entre la justicia impositiva y la justicia en la distribución de la propiedad, de modo que el precio a pagar por los servicios públicos tenía que ser determinado de la misma manera que el precio en el mercado privado.

Gunnar Myrdal<sup>29</sup> estudió los efectos económicos de la política fiscal, afirmando que una tributación fuerte y progresiva de la renta, en épocas de depresión, tiende a reducir el progreso de la vida económica.

#### 1.2.10. Escuela de Cambridge<sup>30</sup>

Alfred Marshall<sup>31</sup>, consideraba que la teoría de la incidencia de los impuestos

---

<sup>28</sup> García. **Op. Cit.** Pág. 34.

<sup>29</sup> Seligman, Ben. **Principales corrientes de la ciencia económica moderna.** Págs. 675, 676, 713, 714 y 729

<sup>30</sup> García. **Op. Cit.** Págs. 34 - 36.

<sup>31</sup> Marshall, Alfred. **Tratado de economía política.** Pág. 337.



era parte integrante de la teoría general del valor, afirmando que un impuesto sobre una cosa es una de las innumerables causas que facilitan elevar su precio normal de oferta.

Arthur Pigou<sup>32</sup> interpretó el bienestar económico como un estado de ánimo subjetivo, ordinariamente mensurable y que se podía relacionar con la unidad de medida del dinero; su imagen objetiva era la renta nacional. El bienestar económico podía mejorar con el aumento de la renta nacional, su distribución y su estabilidad. La economía del bienestar de Pigou tiene su imagen en el Estado de bienestar social, que proporciona seguridad social y brinda oportunidades para un consumo casi uniforme en sectores como la educación la vivienda y la sanidad. Esta teoría, sobresalió en dos campos: el dinero y los impuestos. Para la intervención del gobierno en pos de elevar el bienestar, era preciso hablar de tributación y finanzas públicas, y se tornaba necesario el concepto de equidad. Definió su principio impositivo básico como el del mínimo sacrificio total, el cual exigía que se tomase en cuenta el tamaño de la familia y el tipo de ingreso; al afirmar la noción de comparabilidad con la satisfacción, se convirtió en la justificación teórica del sistema tributario progresivo.

### 1.2.11. Keynes<sup>33</sup>

Sostiene que el Estado debe cumplir el papel de reactivador de la economía por

---

<sup>32</sup> García. *Op. Cit.* Pág. 35.

<sup>33</sup> *Ibid.* Págs. 36 - 39.

medio de inversiones que suplan la insuficiente inversión privada, de modo de estimular la propensión media a consumir. El Estado tendrá que ejercer una influencia orientadora sobre la propensión a consumir, a través de su sistema de impuestos, fijando la tasa de interés y, quizá, por otros medios.

### 1.2.12. Poskeynesianos<sup>34</sup>

Alvin Hansen afirmó que el crecimiento de la deuda pública intensificaría la desigual distribución de la riqueza, por ello, a fin de mitigar esta desigualdad, es menester que se financie la mayor parte de los gastos públicos por medio de impuestos. No obstante, este autor considera que si no fuera por el hecho de que una deuda pública que crece con rapidez tiende a la concentración de la riqueza, siempre debiera preferirse los empréstitos a los impuestos, ya que aquéllos constituyen un método más expansionista de financiar los gastos hasta un punto cercano a la ocupación plena, para evitar la inflación.

El Estado debía procurar mediante los empréstitos o los impuestos ejercer un control que asegurara una oferta suficiente de capital y a efectos de evitar una concentración indebida de la riqueza, asumiendo el consumo mayor importancia. Hansen entendía que se debía crear la estructura fiscal más favorable para que surjan nuevas inversiones privadas, eliminando o modificando aquellos impuestos que tienden a detener la corriente normal de tales inversiones: la carga impositiva no debe ser pesada sobre los ingresos y la propiedad para

---

<sup>34</sup> Ibid. Pág. 39 - 41.

lograr la expansión de la economía. Consideraba que el aumento en los impuestos al consumo tendía a obstaculizar la recuperación económica; reconocía que tal aumento tenía efectos deflacionarios, y aconsejaba la elevación de las tasas de esos impuestos en épocas de fuerte auge y su reducción durante la depresión<sup>35</sup>

Abba Lerner consideró que el sistema tributario de un país tiene, además de su función de cobertura de los gastos públicos, el papel de un instrumento para absorber poder adquisitivo del sector privado, a fin de impedir o combatir la inflación. Expresa este autor que la imposición fiscal significa quitar dinero a la gente; las obras públicas significan comprar los puentes o lo que quiera que se produzca con las obras públicas; e incluso la requisita de bienes puede ser considerada como la compra de éstos al tiempo que se quita (con impuestos) el dinero que se pagó por ellos. Si bien, los impuestos le proporcionan dinero al Estado, destaca que: "Los impuestos nunca se deben establecer al objeto de obtener ingresos. El efecto que interesa en el impuesto es el que produce sobre el público, su influencia en el comportamiento económico de la gente al hacerla gastar menos, al tener menos dinero que gastar"<sup>36</sup>.

Como corolario al presente capítulo, los antecedentes doctrinarios del derecho tributario muestran la forma como éste ha evolucionado a través de los tiempos y en diversas sociedades, considerados desde diversas perspectivas, y constituyen el fundamento

---

<sup>35</sup> Hansen, Alvin. **Política fiscal y ciclo económico**. Págs. 108, 201, 340, 420 y 421.

<sup>36</sup> Lerner, Abba. **Economía del pleno empleo**. Pág. 109.



histórico para que hoy dicho derecho se desarrolle, en consideración al desarrollo de la sociedad.



## CAPÍTULO II

### 2. Teoría general del derecho tributario

#### 2.1. Generalidades

La teoría general del derecho tributario está conformada por todos aquellos conceptos, principios y elementos que integran a la referida materia. En este capítulo, se abordará a grandes rasgos dichos aspectos, para la adecuada comprensión de la temática que se aborda.

Para adentrarse en el tema, se principia haciendo referencia a que la diligencia estatal, como lo refiere José María Martín y Guillermo Rodríguez<sup>37</sup>, la conforman aspectos políticos, sociales, administrativos o técnicos y jurídicos, y para su adecuada realización se requiere de las finanzas públicas, conformada por materias tales como la política financiera, la economía financiera, la sociología financiera y la administración o técnica financiera, enfatizando que el aspecto jurídico corresponde al derecho financiero<sup>38</sup>, concebido como el conjunto de operaciones específicas de las referidas finanzas.

Las finanzas públicas, como lo refiere Héctor Villegas: "Tienen por objeto examinar cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos"<sup>39</sup>; está confiada la administración de las mismas al gobierno, quien, conforme a los escritos del Dr. Marco

---

<sup>37</sup> Martín, José María y Rodríguez Usé, Guillermo. **Derecho tributario general**. Pág. 3.

<sup>38</sup> Martín. **Op. Cit.** Págs. 37 y 38.

<sup>39</sup> Villegas, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 1.

Aurelio Alveño Ovando, tiene, entre otras: “La compleja función de conducir a las personas y administrar las cosas del Estado o el conjunto de órganos que la cumplen”<sup>40</sup>

Respecto al derecho financiero, autores como Hensel, Blumenstein, Trotabas, Jarach, García Belsunce y Giannini, referidos por Martín y Rodríguez Use<sup>41</sup>, afirman que el objeto específico de éste es la imposición y la recaudación de los tributos, que regulan la relación jurídico-tributaria.

## 2.2. Definición de derecho tributario

Los autores Dino Jarach y Fernando Sainz de Bujanda brindan su aporte al respecto. El primero de ellos, define el concepto como: “El conjunto de normas y principios del derecho que atañen a los tributos y, especialmente a los impuestos”<sup>42</sup>. Sainz de Bujanda lo sintetiza a: “Aquella parcela de ciencia del derecho que se refiere a la tributación”<sup>43</sup>.

Martín y Rodríguez Usé<sup>44</sup> definen al concepto como: “El conjunto de normas jurídicas que reglan la creación, recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos, sean éstos impuestos, tasas o contribuciones especiales. Asimismo, integran esta disciplina jurídica los principios jurídicos de la tributación y las instituciones dimanantes del plexo normativo tributario”.

---

<sup>40</sup> Alveño Ovando, Marco Aurelio. **Derecho tributario guatemalteco**. Págs. 25 y 26.

<sup>41</sup> Martín. **Op. Cit.** Pág. 5.

<sup>42</sup> Jarach. **Op. Cit.** Pág. 361.

<sup>43</sup> Sainz de Bujanda, Fernando. **Hacienda y derecho -Introducción al derecho financiero de nuestro tiempo-** Pág. 47.

<sup>44</sup> Martín. **Op. Cit.** Pág. 8.

Como aporte personal, se define al derecho tributario como la rama del derecho público, que en consideración a la fundamentación teórica de esta rama y a la normativa específica, desarrolla todo lo concerniente a la tributación en general y a las relaciones tributarias que se generan entre el Estado y los contribuyentes.

### **2.3. Objeto del derecho tributario**

A menudo se tiende a relacionar al derecho tributario con el derecho fiscal o el derecho impositivo, afirmando que los dos últimos son sinónimos del primero de ellos. Martín y Rodríguez Usé<sup>45</sup> disienten de dicha posición y dan a conocer que el derecho fiscal, concepto utilizado por los franceses e ingleses, tiene como objeto todos los ingresos del Estado, superando a los ingresos que comprende el derecho tributario. En Argentina se utiliza, para identificar a la recaudación de los tributos, al derecho impositivo. Ello, al igual que la denominación de este organismo, es por demás incorrecto, dado que el término impositivo, como su femenino, no existe en el idioma castellano.

Concretamente, dicen los referidos autores que el objeto del derecho tributario está relacionado con las relaciones jurídicas entre el Estado y los contribuyentes, con motivo del traspaso de parte de la riqueza de los segundos hacia el primero, que conforman los recursos tributarios.

---

<sup>45</sup> *Ibid.* Pág. 6.



## 2.4. Naturaleza jurídica del derecho tributario

Dicen Martín y Rodríguez Usen<sup>46</sup>, que el fenómeno tributario constituye, en primer lugar, una obligación tributaria principal de dar cosas ciertas en favor del Estado, quien asume el papel de titular del crédito tributario, y, en segundo lugar, que dicho fenómeno consiste en un conjunto de exigencias y compromisos recíprocos, que tienen a asegurar la satisfacción del crédito tributario y a la demanda de la satisfacción de los derechos de los contribuyentes por parte del Estado.

## 2.5. Subdivisión del derecho tributario

Expresan Martín y Rodríguez Usé<sup>47</sup> que, desde el punto de vista jurídico, el conjunto de exigencias y compromisos recíprocos entre el Estado y los contribuyentes, dan origen a una serie de relaciones jurídicas que pertenecen a diversas ramas del derecho; la necesidad de subdividir la materia es aconsejable, para dar a conocer las fuentes normativas de cada una de ellas, para caracterizar la naturaleza de las obligaciones y derechos que se derivan de dichas relaciones jurídicas, y, para diferenciar el régimen de sanciones por el incumplimiento de las obligaciones tributarias. El derecho tributario, conforme a los escritos de Jarach<sup>48</sup>, reconoce las siguientes subdivisiones, y cada una tiene por objeto reglar un sector de las referidas relaciones; para efectos del presente trabajo, se consignan:

---

<sup>46</sup> **Ibid.** Pág. 9.

<sup>47</sup> **Ibid.** Págs. 10 - 15.

<sup>48</sup> Jarach. **Ob. Cit.** Pág. 16.





### **2.5.1. Derecho tributario constitucional**

Está formado por los principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación, entre ellos, el poder tributario, la distribución de las facultades de exigir tributos por parte del Estado nacional y de los Estados locales, y, los principios o garantías constitucionales, como el de legalidad, el de igualdad, el de no confiscatoriedad, etc., limitantes al ejercicio del referido poder tributario.

Jarach<sup>49</sup> refiere que el titulado derecho tributario constitucional, es, en realidad, una parte del derecho constitucional, siendo sólo tributario por el objeto al cual se refiere.

### **2.5.2. Derecho tributario sustantivo o material**

Regula concretamente la obligación tributaria, desde su creación hasta su extinción, y la misma consiste en pagar los tributos, exigidos coactivamente por el Estado y que están contenidos en la ley.

La naturaleza de la obligación tributaria es legal y de orden público, por lo que su incumplimiento origina sanciones económicas y punitivas.

### **2.5.3. Derecho tributario administrativo o formal**

Regula, tanto deberes y formalidades que deben cumplir los particulares, como también

---

<sup>49</sup> Ibid.

las correlativas facultades de los organismos administrativos a los cuales se les ha encomendado la percepción de los tributos y el control del cumplimiento, por aquéllos, de sus correspondientes obligaciones tributarias. También, forma parte de esta subdivisión la regulación legal de los organismos públicos encargados de la recaudación, verificación y fiscalización de los tributos, así como el procedimiento de determinación de oficio de las obligaciones tributarias.

Sus normas establecen, por consiguiente, cargas, responsabilidades y compromisos tales como presentar declaraciones juradas o liquidaciones del crédito tributario, llevar libros o registros especiales, conservar y presentar comprobantes, etc., y recíprocamente, las facultades de los organismos administrativos, encargados de la recaudación de impuestos, de citar a quienes han presentado declaraciones juradas para requerirles informaciones vinculadas a éstas, exigir la presentación de comprobantes, inspeccionar los libros y anotaciones de los particulares, determinar de oficio sus obligaciones tributarias en los casos en que así corresponda, y, en general, realizar toda la actividad administrativa necesaria para tutelar y asegurar el cumplimiento del crédito tributario.

El contenido de las normas del derecho tributario administrativo difiere, pues, del que distingue al derecho tributario sustantivo. En efecto: mientras este último está conformado por las reglas que crean el crédito del Estado, aquél contiene los preceptos que han de asegurar su cumplimiento. Por la propia composición de sus normas, el derecho tributario administrativo es, esencialmente, una parte del derecho administrativo clasificable como tributario por su mentada finalidad, la cual lo vincula



Íntimamente con el derecho tributario sustantivo. Tratándose de una parte del derecho administrativo, las normas de esta subdivisión del derecho tributario reconocen como fuente no sólo las disposiciones legales, sino también los decretos reglamentarios e incluso, según se ve en ocasión de estudiarlo en detalle, las resoluciones dictadas por los propios órganos de la administración encargados de la actividad recaudadora. La naturaleza de las obligaciones formales es de carácter administrativo en general, de orden público, y su incumplimiento ocasiona sanciones pecuniarias resarcitorias o punitivas e incluso penales como la sanción de arresto.

#### **2.5.4. Derecho tributario procesal**

Este se define como el conjunto de normas que regulan los procesos que tratan de resolver controversias de tipo tributario. En ese sentido, existen normas procesales desde el nivel ordinario hasta la normativa individualizada, promovidas por quienes tienen la facultad de hacerlo, acorde al nivel normativo de que se trate. Las sanciones que origina su incumplimiento se relacionan con el pronunciamiento del órgano jurisdiccional que corresponda o de la Instancia específica tributaria que la origine.

#### **2.5.5. Derecho tributario penal**

En este se integran diversidad de normas que atañen al ámbito tributario respecto a contravenciones, violaciones o infracciones a las obligaciones, deberes y responsabilidades de los contribuyentes dentro de la relación tributaria y que tienen su origen en disposiciones tributarias sustantivas o administrativas.



## 2.5.6. Derecho tributario internacional

Este derecho está compuesto por normas contenidas en tratados internacionales, que delimitan la aplicación territorial de los poderes tributarios de los Estados contratantes. Esta subdivisión comprende, esencialmente, reglas del derecho internacional, por su vinculación con el fenómeno tributario. El incumplimiento de los preceptos contenidos en los tratados origina, como sanción, la responsabilidad internacional del Estado.

La anterior clasificación no obsta de considerar al derecho tributario como una rama específica del derecho y su especificación se hace para visualizar de mejor forma su incursión en los diferentes campos o áreas descritas, para dar a conocer la amplitud de aplicación.

La teoría general del derecho tributario contiene los principales conceptos, definiciones y divisiones de esta importante rama del derecho. La importancia del capítulo II radica en que sirve de base para la mejor comprensión de esta rama, trascendental para promover su adecuado desarrollo, en beneficio de su respectiva sociedad.



## CAPÍTULO III

### 3. El derecho tributario en la legislación guatemalteca

En el presente capítulo se dará a conocer como está estructurada la normativa tributaria guatemalteca, partiendo de los enunciados contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala relacionados con el derecho tributario.

#### 3.1. Constitución Política de la República de Guatemala

Conforme al Artículo 2, al Estado le corresponde garantizarle a los habitantes de la República, entre otros, la justicia y el desarrollo integral de la persona.

Este desarrollo incluye el abordaje del derecho tributario, dando a conocer las bases para su implementación, cuidando sobremanera el respeto a los derechos que asisten a los guatemaltecos y a quienes residen en el país.

En ese sentido, el régimen económico y social de la República de Guatemala se funda en principios de justicia social, en donde la obligación del Estado es orientar la economía nacional para lograr la utilización de los recursos naturales y el potencial humano, para incrementar la riqueza y tratar de lograr el pleno empleo y la equitativa distribución del ingreso nacional.



Relativo al sistema tributario, el Artículo 239 expresa que al Congreso de la República, le corresponde decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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

El Artículo 243 refiere que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago, prohibiendo los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna, la que se presenta cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Las anteriores disposiciones constitucionales, así como aquellas que atañen al derecho tributario consignadas en la Carta Magna guatemalteca, constituyen el fundamento de donde parten las diferentes normativas pertenecientes al sistema tributario guatemalteco.



A grandes rasgos, se hará referencia a las leyes que incluyen impuestos a cargo de los sujetos pasivos de los mismos, sin perjuicio de otras que no se hayan podido incluir.

### 3.2. Ley del Impuesto al Valor Agregado

NOMBRE DE LA LEY: Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto 27-92.

ÓRGANO QUE LA APROBÓ: Congreso de la República de Guatemala.

FECHA DE APROBACIÓN: 9 de abril de 1992.

FECHA DE SANCIÓN: 7 de mayo de 1992.

FECHA DE INICIO DE VIGENCIA: El día de su publicación.

TÍTULOS: Seis.

CAPÍTULOS: Diecinueve.

ARTÍCULOS: Cincuenta y ocho.

A. Generalidades: “el impuesto es generado por:

- 1) La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
- 2) La prestación de servicios en el territorio nacional.
- 3) Las importaciones.
- 4) El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.



- 5) Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la participación de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.
- 6) Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la autoprestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.
- 7) La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.
- 8) La venta o permuta de bienes inmuebles.
- 9) La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.

En los casos señalados en los incisos e, f y g anteriores, para los efectos del impuesto, la base imponible en ningún caso será inferior al precio de adquisición o al costo de fabricación de los bienes.

El impuesto afecta:





- 1) Al contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por esta ley.
- 2) El importador habitual o no.
- 3) El contribuyente comprador, cuando el vendedor no esté domiciliado en Guatemala.
- 4) El beneficiario del servicio, si el que efectúa la prestación no esta domiciliado en Guatemala.
- 5) El comprador, cuando realice operaciones de conformidad con el Artículo 52 de esta ley.
- 6) Las sociedades civiles, las mercantiles, las irregulares, y las de hecho y las copropiedades, salvo las comunidades hereditarias, en los casos previstos en el Artículo 3, numeral 5). Si dichos sujetos no cubrieran el impuesto, cada adjudicatario será responsable de su pago en la parte correspondiente a los bienes que le sean adjudicados.

Los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagarán el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible, que deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios. La suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco en cada período impositivo, es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados.

La base imponible en la prestación de servicios será el precio de los mismos menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales.

En los siguientes casos se entenderá por base imponible.

- 1) En las importaciones: el valor que resulte de adicionar al precio CIF de las mercancías importadas el monto de los derechos arancelarios y demás recargos que se cobren con motivo de la importación o internación. Cuando en los documentos respectivos no figure el valor CIF, la aduana de ingreso lo determinará adicionando al valor FOB el monto del flete y el del seguro, si lo hubiere.
- 2) En el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles: el valor de la renta, al cual deberá adicionarse el valor de los recargos financieros, si los hubiere.
- 3) En las adjudicaciones a que se refiere el Artículo 3 numeral 5): el valor de la adjudicación respectiva.
- 4) En los retiros de bienes muebles previstos en el Artículo 3, numeral 6): el precio de adquisición o el costo de fabricación de los bienes muebles. De igual manera se determinará para los faltantes de inventarios y donaciones a que se refiere el Artículo 3 numerales 7 y 9, respectivamente.

Los contribuyentes afectos al impuesto de esta ley están obligados a emitir y entregar al adquirente, y es obligación del adquirente exigir y retirar, los siguientes documentos:

- 1) Facturas en las ventas que realicen y por los servicios que presten, incluso respecto de las operaciones exentas.
- 2) Notas de débito, para aumentos del precio o recargos sobre operaciones ya facturadas.
- 3) Notas de crédito, para devoluciones, anulaciones o descuentos sobre operaciones ya facturadas.



En las facturas, notas de débito, notas de crédito y facturas especiales, el impuesto siempre debe de estar incluido en el precio.

En la venta de bienes muebles, las facturas, notas de débito y notas de crédito, deberán ser emitidas y proporcionadas al adquiriente o comprador, en el momento de la entrega real de los bienes. En el caso de las prestaciones de servicios, deberán ser emitidas en el mismo momento en que se reciba la remuneración.

Los contribuyentes para documentar sus operaciones de venta o de prestación de servicios, deben obtener autorización previa de la administración tributaria para el uso de facturas, notas de débito y notas de crédito, según corresponda. En lo que respecta a facturas emitidas en cinta, en forma mecanizada o computarizada, deben ajustarse a lo preceptuado en el Artículo 31 de esta Ley”

Los demás extremos del impuesto referido están consignados en la ley específica.

### **3.3. Ley del Impuesto de Solidaridad**

NOMBRE DE LA LEY:	Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto 73-2008
ÓRGANO QUE LA APROBÓ:	Congreso de la República de Guatemala
FECHA DE APROBACIÓN:	21 de noviembre del 2008.
FECHA DE SANCIÓN:	09 de diciembre del 2008.
FECHA DE INICIO DE VIGENCIA:	Uno de enero del 2009.



ARTÍCULOS: Quince.

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

Constituye hecho generador de este impuesto la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios a que se refiere el Artículo 1 de esta Ley.

La base imponible de este impuesto la constituye la que sea mayor entre:

- 1) La cuarta parte del monto del activo neto; o,
- 2) La cuarta parte de los ingresos brutos.

En el caso de los contribuyentes cuyo activo neto sea más de cuatro (4) veces sus ingresos brutos, aplicarán la base imponible establecida en la literal b) del párrafo anterior.

El tipo impositivo de este impuesto es del uno por ciento (1%).

El impuesto se determina multiplicando el tipo impositivo por la base imponible establecida en el Artículo 7 de esta Ley. Si la base imponible fuere la cuarta parte del monto del activo neto, al impuesto determinado en cada trimestre, se le restará el Impuesto Único Sobre Inmuebles efectivamente pagado durante el mismo trimestre. En los casos de períodos menores a un trimestre, el impuesto se determina en proporción al número de días del trimestre que hayan transcurrido.

El impuesto debe pagarse dentro del mes inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario, utilizando los medios que para el efecto la administración tributaria ponga a disposición de los contribuyentes.

El impuesto de solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta podrán acreditarse entre sí. Los contribuyentes podrán optar por una de las formas siguientes:

El monto del impuesto de solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el Artículo 10 de esta Ley, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda.

Los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, podrán acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario. Los contribuyentes que se acojan a esta forma de acreditación podrán cambiarla únicamente con autorización de la administración tributaria.

El remanente del impuesto de solidaridad que no sea acreditado conforme lo regulado en este Artículo, será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la literal a) de este Artículo.

Los demás extremos del impuesto referido están consignados en la ley específica”

#### **3.4. Ley del Impuesto de Timbres fiscales y de Papel sellado especial para protocolos**

NOMBRE DE LA LEY:	Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Decreto 37-92.
ÓRGANO QUE LA APROBÓ:	Congreso de la República de Guatemala
FECHA DE APROBACIÓN:	21 de mayo de 1992.
FECHA DE SANCIÓN:	22 de junio 1992.
FECHA DE INICIO DE VIGENCIA:	Uno de julio de 1992.
TÍTULOS:	Siete.
CAPÍTULOS:	Tres.
ARTÍCULOS:	Cuarenta y nueve.



GENERALIDADES: “se establece un Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, sobre los documentos que contienen los actos y contratos que se expresan en esta ley.

Es sujeto pasivo de este impuesto quienes emitan, suscriban y otorguen documentos que contengan actos o contratos objetos del impuesto.

El impuesto es generado por:

- 1) La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
- 2) La prestación de servicios en el territorio nacional.
- 3) Las importaciones.
- 4) El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
- 5) Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la participación de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.
- 6) Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la autoprestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.
- 7) La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos



contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.

- 8) La venta o permuta de bienes inmuebles.
- 9) La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.

En los casos señalados en las literales e, f e i, anteriores, para los efectos del impuesto, la base imponible en ningún caso será inferior al precio de adquisición o al costo de fabricación de los bienes.

La tarifa del impuesto es del tres por ciento (3%). El impuesto se determina aplicando la tarifa al valor de los actos y contratos afectos. El impuesto a que se refiere este Artículo, resulta al aplicar las tarifas específicas a la base establecida en cada caso, para los documentos siguientes:

1.	Auténticas de firmas, efectuadas por dependencias del Estado, cada una	Q. 10.00
2.	Auténticas de firmas en el exterior cada una, el valor equivalente en moneda nacional a diez dólares de los Estados Unidos de América (USA \$. 10.00) al tipo de cambio que estuviere vigente a la fecha en que éstas se efectúen.	
3.	Por cada razón puesta por los registros públicos al pie de los documentos que se presentan a su registro.	Q. 0.50





4.	Los libros de contabilidad, hojas movibles de contabilidad, actas o registros, por cada hoja.	Q. 0.50
5.	Títulos, credenciales a documentos acreditativos del nombramiento o cargos o comprobantes de representación de personas jurídicas de cualquier naturaleza, extendidos en acta notarial o en cualquier otra forma. Se exceptúan del pago de este impuesto los nombramientos o documentos acreditativos de representantes de cooperativas, los cuales se rigen por lo dispuesto en las leyes especiales.	Q. 100.00
6	Índices, testimonios especiales, copias simples o legalizadas y actas notariales, por cada hoja de papel.	Q. 0.50
7.	Actas de legalización notarial de firmas o documentos.	Q. 5.00
8.	Poderes: a. Generales, la primera hoja del testimonio: b. Especiales, la primera hoja del testimonio.	Q. 10.00 Q. 2.00
9.	Cubiertas de testamentos cerrados.	Q. 200.00
10.	Patentes: a. De invención, el título correspondiente. b. Extendidas por el Registro Mercantil: 1. Para empresas individuales. 2. Para sociedades mercantiles. c. De buques que se matriculen bajo bandera guatemalteca, por cada cien toneladas o fracción.	Q. 50.00 Q. 50.00 Q. 200.00 Q. 100.00
12.	Títulos reconocidos legalmente para ejercer profesión: a. Universitarios b. Carreras técnicas	Q. 100.00 Q. 25.00
13.	Títulos de concesiones de explotación de bosques nacionales, minas, canteras y cualesquiera otras.	Q. 1,000.00
16.	Promesas de compraventa de inmuebles.	Q. 50.00
17.	Testimonios de las escrituras públicas de constitución, transformación, modificación, liquidación o fusión de sociedades mercantiles, en la primera hoja.	Q. 250.00

Se establece un Impuesto de Papel Sellado Especial para Protocolos, con una tarifa específica de diez quetzales (Q.10.00) por cada hoja"- Los demás extremos del impuesto referido están consignados en la ley específica.



### **3.5. Ley del Impuesto sobre Circulación de vehículos terrestres, marítimos y Aéreos**

NOMBRE DE LA LEY: Ley del Impuesto sobre la Circulación de Vehículos terrestres, marítimos y aéreos. Decreto 70-94

ÓRGANO QUE LA APROBÓ: Congreso de la República de Guatemala

FECHA DE APROBACIÓN: 16 de diciembre de 1994.

FECHA DE SANCIÓN: 23 de diciembre 1994.

FECHA DE INICIO DE VIGENCIA: El uno de enero de 1995.

CAPÍTULOS: Nueve.

ARTÍCULOS: Cuarenta y cuatro.

Generalidades: "Se establece un impuesto anual sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, que se desplacen en el territorio nacional, las aguas y espacio aéreo comprendido dentro de la soberanía del Estado.

Lo recaudado por el impuesto a vehículos terrestres (uso particular, alquiler, comercial, de transporte urbano de personas y motocicletas), el cincuenta por ciento (50%) se destinará a las municipalidades para ser distribuido por el mismo sistema que se distribuye el porcentaje que la Constitución de la República establece como aporte constitucional a las mismas, con destino exclusivo al mantenimiento, mejoramiento, construcción y/o ampliación de calles, puentes y bordillos de las cabeceras y demás poblados de los municipios, pudiéndose destinar hasta el cincuenta (50%) al fondo común y diez por ciento restante al departamento de tránsito de la Policía Nacional Civil



quien lo destinará exclusivamente al mantenimiento y adquisición de semáforos, señales de tránsito y demás equipos requeridos para ordenar y controlar el tránsito, el control del estado en que conducen las personas y estado de los vehículos y motores que circulan en el país.

De la recaudación del impuesto de los vehículos terrestres (para uso agrícola, industrial, de construcción, remolques de uso recreativo sin motor, semirremolque para el transporte sin motor y remolques para el transporte sin motor), se destinará el setenta por ciento (70%) al fondo común, el veinte por ciento (20%) a las municipalidades para ser distribuido por el mismo sistema que se distribuye el porcentaje que la Constitución Política de la República establece como aporte constitucional a las mismas, con destino exclusivo al mantenimiento, mejoramiento, construcción y/o ampliación de calles, puentes y bordillos de las cabeceras y demás poblados de los municipios, pudiéndose destinar hasta el diez (10%) de este veinte por ciento al pago de salarios y prestaciones de empleados municipales, se destinará, así mismo el diez (10%) restante al departamento de tránsito de la policía nacional quien lo destinará exclusivamente al mantenimiento y adquisición de semáforos, señales de tránsito, control del estado en que conducen las personas y estado de vehículos y motores que circulan en el país.

De la recaudación del impuesto de los vehículos marítimos, se destinará el setenta por ciento (70%) al fondo común, el veinte por ciento (20%) a las municipalidades para ser distribuido por el mismo sistema que se distribuye el porcentaje que la Constitución Política de la República establece como aporte constitucional a las mismas, con destino exclusivo al mantenimiento, mejoramiento, construcción y/o mejoramiento, construcción



y/o ampliación de las fuentes de agua potable y drenajes de las cabeceras y demás poblados de los municipios, el diez por ciento (10%) restante será destinado a la marina nacional para ser empleado en actividades de seguridad y ayuda a la navegación marítima y pluvial.

De la recaudación del impuesto de los vehículos aéreos, se destinará el veinte por ciento (20%) al fondo común, el treinta por ciento (30%) a las municipalidades para ser distribuido por el mismo sistema que se distribuye el porcentaje que la Constitución Política de la República establece como aporte constitucional a las mismas, con destino exclusivo al mantenimiento, mejoramiento, construcción y/o ampliación del sistema eléctrico de las cabeceras y demás poblados de los municipios, el cincuenta por ciento (50%) restante será destinado a la Dirección General de Aeronáutica Civil para ser empleado en mantenimiento, mejoramiento y/o adiciones al sistema de equipos aéreos, pistas y edificios de las terminales aéreas del país.

Para la determinación del impuesto se aplicarán sobre la base imponible los siguientes tipos impositivos:

<b>MODELO DEL VEHÍCULO</b>	<b>TIPO IMPOSITIVO</b>
1. Del año en curso o del año siguiente	2.0%
2. De un año un día a dos años	1.8%
3. De dos años un día a tres años	1.6%
4. De tres años un día a cuatro años	1.4%
5. De cuatro años un día a cinco años	1.2%
6. De cinco años un día a seis años	1.0%



7. De seis años un día a siete años	0.8%
8. De siete años un día a ocho años	0.6%
9. De ocho años un día a nueve años	0.4%
10. De nueve años un día y más años	0.2%

El valor del vehículo, para efecto de la aplicación del impuesto sobre circulación, se determina en tablas de valores imponibles, elaboradas anualmente por la administración tributaria y aprobadas por Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual será publicada en el diario oficial y en la página de internet de la administración tributaria a más tardar el treinta de noviembre de cada año y regirán para el año inmediato siguiente.

El impuesto en ningún caso será menor a doscientos veinte quetzales (Q.220.00).

Para los vehículos de alquiler, comerciales de transporte urbano de personas, de transporte extraurbano de personas, y/o carga, semirremolque y remolques, agrícolas, Industriales, de construcción y motocicleta, se establecen los siguientes impuestos específicos:

- 1) De placas de distribuidor, el monto del impuesto será el máximo que establece la ley para vehículos en sus distintas categorías y tipos de vehículos terrestres, marítimos y aéreos. El pago del impuesto será anual, adhiriéndole a partir del segundo año, en el espacio que se destine para ello, la calcomanía que demuestre su pago.



- 2) Los vehículos de alquiler, camionetas de reparto hasta de una tonelada, ambulancias y carros fúnebres, pagarán el impuesto de trescientos quetzales (Q.300.00).
- 3) Los microbuses con capacidad hasta de diez pasajeros que se destinen y estén autorizados para el servicio de transporte urbano o escolar, pagarán el impuesto conforme a lo establecido en el Artículo 14 de esta Ley; cuando se destinen a uso particular, pagarán el impuesto conforme a lo establecido en el Artículo 10 de esta Ley.

Se establece un impuesto específico para los vehículos de transporte de valores y furgonetas tipo "panel" de más de una tonelada, de quinientos sesenta quetzales (Q.560.00).

Para los vehículos de transporte urbano o escolar se establece un impuesto específico, así:

- 1) Buses, ómnibus, camionetas y microbuses de diez y hasta treinta pasajeros, cuatrocientos quetzales (Q.400.00).
- 2) Buses, camionetas, ómnibus y trolebuses de más de treinta pasajeros, quinientos sesenta quetzales (Q 560.00).

Los vehículos extraurbanos de transporte de personas o transporte de carga dependiendo del número de ejes, y de su peso bruto vehicular se clasifican, denominan y pagan un impuesto específico así:



- 1) C2: es un camión o autobús, consistente en un automotor con eje simple (eje direccional) y un eje simple de rueda doble (eje de tracción). Impuesto de quinientos sesenta quetzales (Q.560.00).
- 2) C3: es un camión o autobús, consistente en un automotor con eje simple (eje direccional) y un eje doble o tándem (eje de tracción). Impuesto de ochocientos veinte quetzales (Q 820.00).
- 3) T2: es un tractor o cabezal con un eje simple (eje direccional) y un eje simple de rueda doble (eje de tracción). Impuesto de quinientos sesenta quetzales (Q.560.00).
- 4) T3: es un tractor o cabezal con un eje simple (eje direccional) y un eje doble o Tándem (eje de tracción). Impuesto de ochocientos veinte quetzales (Q.820.00).

Los vehículos tipo semirremolque y remolque para el transporte de personas o de carga dependiendo del número de ejes y de su peso bruto vehicular autorizado para transportar se clasifican, denominan y pagan un impuesto específico, así:

1. S1: es un semirremolque con un eje trasero simple de rueda doble. Impuesto de cuatrocientos quetzales (Q.400.00).
2. S2: es un semirremolque con un eje trasero doble o tándem. Impuesto de quinientos ochenta quetzales (Q.580.00).
3. S3: es un semirremolque con tres ejes traseros. Impuesto de setecientos quetzales (Q.700.00).
4. R2: es un remolque con un eje delantero simple o de rueda doble y un eje trasero simple o de rueda doble. Impuesto de ochocientos quetzales (Q.800.00).



5. R3: es un remolque con un eje delantero simple o de rueda doble y un eje trasero doble o tándem. Impuesto de un mil doscientos quetzales (Q.1,200.00).

Los vehículos de placas u origen extranjero que se importen o circulen en el país de forma temporal, sean semirremolques o contenedores ingresados por vía marítima o terrestre, pagarán el equivalente al tipo de vehículos indicados en este artículo a razón de veinte quetzales (Q.20.00) diarios, aun cuando usen plataforma o chasis nacionales.

Los vehículos de uso pesado agrícola, industrial y de construcción pagarán un impuesto específico así:

- 1) Tractores agrícolas: impuesto de quinientos sesenta quetzales (Q.560.00).
- 2) Grúas o monta cargas, vehículos de construcción como patroles, compactadoras, cargadores frontales o similares: Impuesto de ochocientos veinte quetzales (Q.820.00).
- 3) Tractores de construcción: Impuesto de un mil doscientos quetzales (Q.1,200.00).

Los vehículos tipo motocicleta que comprenden a los motociclos, velocípedos con motor, motonetas, motocicletas y similares, pagarán el impuesto conforme lo establece el Artículo diez de esta Ley; sin embargo, en ningún caso el impuesto podrá ser menor a ciento cincuenta quetzales (Q.150.00) anuales.





Se establece un impuesto específico para los vehículos marítimos, dependiendo de su tamaño, tipo de uso y demás características, así:

- 1) Lanchas o botes recreativos y de pesca deportiva con motor, de hasta 26 pies de largo incluyendo su remolque terrestre. Impuesto de un mil doscientos quetzales (Q.1,200.00).
- 2) Lanchas o botes recreativos y de pesca deportiva con motor, mayores de 26 pies de largo incluyendo su remolque terrestre. Impuesto de un mil cuatrocientos quetzales (Q.1,400.00).
- 3) Veleros de hasta 45 pies de largo, incluyendo su semirremolque terrestre. Impuesto de un mil doscientos quetzales (Q.1,200.00).
- 4) Veleros de más de 45 pies de largo, incluyendo su semirremolque terrestre. Impuesto de un mil ochocientos quetzales (Q.1,800.00).
- 5) Lanchas o botes de pesca artesanal con motor, de hasta 16 pies de largo, incluyendo su remolque terrestre. Impuesto de ciento cincuenta quetzales (Q.150.00).
- 6) Lanchas o botes de pesca artesanal con motor, mayores de 16 pies de largo, incluyendo su remolque terrestre. Impuesto de trescientos quetzales (Q.300.00).
- 7) Motos para agua, incluyendo su remolque terrestre. Impuesto de seiscientos quetzales (Q.600.00).
- 8) Casas flotantes con o sin motor de hasta 26 pies, incluyendo su remolque terrestre. Impuesto de un mil cuatrocientos quetzales (Q.1,400.00).
- 9) Casas flotantes con o sin motor, mayores de 26 pies, incluyendo su remolque terrestre. Impuesto de dos mil cuatrocientos quetzales (Q.2,400.00).



10) Barcos de pesca industrial con eslora total hasta de 27 pies. Impuesto de seis mil quetzales (Q.6,000.00).

11) Barcos de pesca industrial con eslora total de 27 pies hasta 55 pies. Impuesto de diez mil quetzales (Q.10,000.00).

12) Barcos de pesca industrial con eslora total mayor de 55 pies. Impuesto de catorce mil quetzales (Q.14,000.00).

Se establece impuesto específico, para las aeronaves cuyo monto depende de su tipo, peso, uso y demás características:

1) Aviones y avionetas monomotores privados: cuatro quetzales (Q.4.00) por kilogramo de peso bruto.

2) Aviones y avionetas multimotores privados: ocho quetzales (Q.8.00) por kilogramo de peso bruto.

3) Helicópteros privados: ocho quetzales (Q.8.00) por kilogramo de peso bruto. En ningún caso las aeronaves privadas pagarán un impuesto de menos de cuatro mil quetzales (Q.4,000.00) por año.

4) Aeronaves comerciales de hélice:

a. Aviones y avionetas monomotores, cuatro mil quetzales (Q.4,000.00).

b. Helicópteros monomotores, aviones y avionetas bimotores, dieciséis mil quetzales (Q.16,000.00).

c. Helicópteros monoturbina y aviones con más de dos motores, treinta mil quetzales (Q.30,000.00).

5) Aeronaves comerciales tipo jet:

- a. Aviones de seis (6) a cuarenta (40) pasajeros, veinte mil quetzales (Q.20,000.00).
- b. Aviones de cuarenta y uno (41) a cien (100) pasajeros, cuarenta mil quetzales (Q.40,000.00).
- c. Aviones de ciento uno (101) a ciento noventa y nueve (199) pasajeros, sesenta mil quetzales (Q.60,000.00).
- d. Aviones de doscientos (200) pasajeros o más, ochenta mil quetzales (Q.80,000.00).

El impuesto de circulación de vehículos se liquidará en un solo pago anual, conforme lo establecido por esta ley. En ningún caso se concederán pagos fraccionados del impuesto. No obstante lo dispuesto en el Capítulo I, II, III y IV de esta ley, a los vehículos que entren en circulación iniciado el año, se les aplicará una rebaja por cada mes transcurrido de una doceava parte del impuesto correspondiente.

El pago del impuesto sobre circulación de vehículos se efectuará en las siguientes fechas:

- a. Para los vehículos en circulación, durante el período comprendido del uno de enero al treinta y uno de julio de cada año, inclusive; el pago se hará en las cajas de la entidad encargada de la administración tributaria y sus dependencias, en el Banco de Guatemala, así como en los bancos del sistema, previa verificación de estar solvente de infracciones de tránsito, mediante los procedimientos que establezca la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–.



- b. Para los vehículos fabricados en el país o importados, no inscritos en el Registro Fiscal de Vehículos, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la determinación del impuesto por la Dirección General de Rentas Internas.
- c. Las empresas dedicadas al transporte público o comercial podrán solicitar realizar el pago del impuesto de todas las placas de los vehículos de su propiedad en un solo Banco y sucursal de su conveniencia.
- d. Para los vehículos nuevos importados directamente de fábrica, por empresas distribuidoras cuyo objeto principal sea la venta al consumidor final, el pago por placas de distribuidor se hará cualquier día del año, dependiendo de las necesidades de las empresas distribuidoras".

Los demás extremos del impuesto referido están consignados en la ley específica.

### 3.6. Ley del Impuesto sobre Productos financieros

NOMBRE DE LA LEY:	Ley del Impuesto sobre Productos Financieros Decreto 26-95.
ÓRGANO QUE LA APROBÓ:	Congreso de la República de Guatemala
FECHA DE APROBACIÓN:	20 de abril de 1995.
FECHA DE SANCIÓN:	25 de abril 1995.
FECHA DE INICIO DE VIGENCIA:	El día de su publicación.
ARTÍCULOS:	Catorce.



Generalidades: “se crea un impuesto específico que grave los ingresos por intereses de cualquier naturaleza, incluyendo los provenientes de títulos-valores, públicos o privados, que se paguen o acrediten en cuenta a personas individuales o jurídicas, domiciliadas en Guatemala, no sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos, conforme a la presente ley. Para los efectos de esta ley, los diferenciales entre el precio de compra y el valor a que se redimen los títulos valores, con cupón o tasa cero (0), se consideran intereses.

El impuesto se genera en el momento del pago o acreditamiento de intereses de cualquier naturaleza, incluyendo los provenientes de títulos-valores, públicos o privados, que se paguen o acrediten en cuenta a personas individuales o jurídicas, domiciliadas en Guatemala, no sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos, conforme a la presente ley.

Están obligadas al pago del impuesto que establece esta ley, las personas individuales o jurídicas, domiciliadas en el país, que obtengan ingresos por concepto de intereses a que se refiere el Artículo 1º de la presente ley. Se exceptúan, las personas que están sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos.

El impuesto se determinará aplicando a la base imponible el 10%, cada vez que se paguen o se acrediten intereses de cualquier naturaleza.

La base imponible la constituye la totalidad de los ingresos por concepto de intereses de cualquier naturaleza, incluyendo los provenientes de títulos-valores, públicos o



privados, que se paguen o acrediten en cuenta a personas individuales o jurídicas, domiciliadas en Guatemala, no sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos”.

Los demás extremos del impuesto referido están consignados en la ley específica.

### **3.7. Ley del Impuesto sobre Distribución de Bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas**

NOMBRE DE LA LEY: Ley del Impuesto sobre la distribución de Bebidas Alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas. Decreto 21-04

ÓRGANO QUE LA APROBÓ: Congreso de la República de Guatemala

FECHA DE APROBACIÓN: 23 de junio del 2004.

FECHA DE SANCIÓN: 08 de julio del 2004.

FECHA DE PUBLICACIÓN: ---

FECHA DE INICIO DE VIGENCIA: Un día después de su publicación.

CAPÍTULOS: Nueve.

ARTÍCULOS: Veintiocho.

Generalidades: “Se establece un impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, tanto de producción nacional como importadas, que sean distribuidas en el territorio nacional.



A las bebidas descritas en este Artículo se aplican las normas y criterios que regula el Sistema Arancelario Centroamericano SAC.

Para los efectos de la aplicación de la presente ley, el impuesto se genera en el momento de la salida de las bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, de las bodegas o centros de almacenamiento, acopio que usen los contribuyentes que sean fabricantes o importadores registrados, para su distribución en el territorio nacional.

Los sujetos pasivos del impuesto son los fabricantes o los importadores domiciliados en el país, que distribuyan las bebidas descritas en el Artículo 2 de esta ley. Los sujetos pasivos de este impuesto deben inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria, como fabricantes o importadores en su calidad de contribuyentes, por medio de las formas que serán proporcionadas al costo, por dicha Superintendencia, o por medios electrónicos, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la fecha en que inicien actividades gravadas.

La falta de inscripción en el plazo señalado, no libera a los sujetos pasivos de la obligación de pagar el impuesto, por las operaciones efectuadas a partir de la fecha en que adquirieron la calidad de sujetos pasivos. Los que estén operando a la fecha en que inicie su vigencia esta ley, quedan automáticamente registrados como tales, facultándose expresamente a la Superintendencia de Administración Tributaria para efectuar la inscripción de oficio.



Cuando por cualquier circunstancia, un sujeto pasivo registrado en la Superintendencia de Administración Tributaria, deje de serlo, deberá informarlo por escrito a dicha Superintendencia dentro de los tres (3) días hábiles siguientes, a la fecha en que cese actividades afectas, a fin de que se cancele su inscripción como tal, quedando obligado a presentar una declaración jurada de las operaciones efectuadas desde la fecha en que presentó la última declaración mensual, hasta la fecha en que cese sus operaciones gravadas, acompañando un detalle del inventario final de bebidas en existencia y copia del recibo que acredite el pago del impuesto a la distribución, correspondiente a esas bebidas.

La tarifa del impuesto aplicable a las cervezas y otras bebidas de cereales fermentados, a que se refiere la fracción arancelaria 2203.00.00, es de seis por ciento (6%), y se aplicará sobre el precio de venta sugerido al consumidor final.

La tarifa del impuesto aplicable a los vinos, a que se refiere la partida arancelaria 2204, es de siete punto cinco por ciento (7.5%), y se aplicará sobre el precio de venta sugerido al consumidor final.

La tarifa del impuesto aplicable a los vinos espumosos, a que se refiere la partida arancelaria 2204.10.00, es de siete punto cinco por ciento (7.5%) y se aplicará sobre el precio de venta sugerido al consumidor final.

La tarifa del impuesto aplicable a vino "vermouth", a que se refiere la partida arancelaria 2205, es de siete punto cinco por ciento (7.5%) y se aplicará sobre el precio de venta





sugerido al consumidor final.

La tarifa del impuesto aplicable a sidras, a que se refiere la fracción arancelaria 2206.00.00, es de siete punto cinco por ciento (7.5%) y se aplicará sobre el precio de venta sugerido al consumidor final.

La tarifa del impuesto aplicable a las bebidas alcohólicas destiladas, a que se refiere la partida arancelaria 2208, es de ocho punto cinco por ciento (8.5%), y se aplicará sobre el precio de venta sugerido al consumidor final.

La tarifa del impuesto aplicable a las bebidas alcohólicas mezcladas con agua gaseosa, agua simple o endulzada o de cualquier naturaleza, que contenga o no gas carbónico y que sean envasadas en cualquier tipo de recipiente, a que se refiere la fracción arancelaria 2208.90.90, es de siete punto cinco por ciento (7.5%), y se aplicará sobre el precio de venta sugerido al consumidor final.

La tarifa del impuesto aplicable a las demás bebidas fermentadas, a que se refiere la fracción arancelaria 2206.00.00 es de siete punto cinco por ciento (7.5%) y se aplicará sobre el precio de venta sugerido al consumidor final.

La base imponible para determinar el impuesto que aplica a la distribución de las bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, descritas en el Artículo 2 de esta ley, la constituye el precio de venta al consumidor final sugerido por el fabricante o el importador, y reportado por éstos a la Superintendencia de

Administración Tributaria conforme lo dispuesto en esta ley, sin incluir en dicho precio, el Impuesto al Valor Agregado, ni el impuesto a la distribución establecido en esta ley.

Para los efectos de esta ley, los fabricantes o importadores de los productos cuya distribución grava la presente ley, debidamente registrados ante la Superintendencia de Administración Tributaria, cada vez que modifiquen sus precios, deberán presentar a la Administración Tributaria, declaración jurada, el precio de venta sugerido al público de dichos productos, sin incluir el Impuesto al Valor Agregado, describiendo el tipo del producto, presentaciones y la unidad de medida.

No se considera precio de venta sugerido al público, el precio facturado al distribuidor o intermediario por el fabricante o importador. Tampoco se considera precio de venta sugerido al público el que se determine en la transferencia de dominio de los productos afectos que realice el productor o importador de bebidas, como entidad controladora, a una empresa controlada por aquella”

Los demás extremos del impuesto referido están consignados en la ley específica.

**3.8. Ley del impuesto específico sobre la Distribución de bebidas gaseosas, bebidas isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para elaboración de bebidas y agua natural envasada**

NOMBRE DE LA LEY:

Ley del Impuesto sobre la distribución de bebidas



gaseosas, bebidas isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada. Decreto 09-2002.

ÓRGANO QUE LA APROBÓ: Congreso de la República de Guatemala

FECHA DE APROBACIÓN: 13 de febrero del año 2002.

FECHA DE INICIO DE VIGENCIA: Un día después de su publicación.

CAPÍTULOS: Ocho.

ARTÍCULOS: Dieciocho.

Generalidades: "Se aprueba el impuesto específico que grava la distribución en el territorio nacional, de bebidas gaseosas, bebidas isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada, tanto de producción nacional o que sean importadas.

A las bebidas que se describen en este Artículo, se aplican las normas y criterios que regula el Sistema Arancelario Centroamericano -SAC-.

El impuesto que establece esta ley se genera en la fecha en que las bebidas gaseosas, bebidas isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada, cuya distribución está gravada, salen de las bodegas o lugares de almacenamiento de los fabricantes o importadores registrados para su distribución en el territorio nacional.



En el caso de las personas individuales o jurídicas que no sean fabricantes o importadores debidamente registrados en la Superintendencia de Administración Tributaria, que realicen importaciones eventuales y para su propio consumo de las bebidas citadas en el párrafo anterior, el impuesto se genera en el momento de su importación o internación al país por la aduana correspondiente.

Son sujetos pasivos del impuesto que establece esta ley y obligados directamente al pago del mismo:

- 1) Los fabricantes o los importadores domiciliados en el país, de bebidas gaseosas, bebidas isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada, cuya distribución está gravada; y,
- 2) Las personas individuales o jurídicas que no sean fabricantes ni importadores debidamente registrados en la Superintendencia de Administración Tributaria, que realicen importaciones eventuales y para su propio consumo, de bebidas gaseosas, bebidas isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada, cuya distribución está gravada.

Los sujetos pasivos del impuesto a que se refiere el Artículo 7 numeral 1 de esta ley, deben inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria como fabricantes o importadores, en calidad de contribuyentes. La falta de inscripción no libera a los



sujetos pasivos de la obligación de pagar el impuesto, si efectúan operaciones gravadas antes de tal inscripción, sin perjuicio de imponerles las sanciones correspondientes. Los que ya se encuentren inscritos y estén operados conforme al régimen legal anterior en la fecha en que inicie su vigencia esta ley, quedan automáticamente registrados como tales conforme a las disposiciones de ésta, para lo que se faculta expresamente a la Superintendencia de Administración Tributaria a efecto de que realice su inscripción de oficio.

Cuando un sujeto pasivo registrado en la Superintendencia de Administración Tributaria decida dejar de serlo, deberá informarlo por escrito a dicha Superintendencia antes o dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a la fecha en que cese actividades afectas, a fin de que se cancele su inscripción. A dicho informe deberá acompañar una declaración jurada en la que consignará las operaciones efectuadas desde la fecha en que presentó la última declaración mensual, hasta la fecha en que cese totalmente sus operaciones gravadas.

A las bebidas gaseosas, bebidas isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures y agua natural envasada, cuya distribución está gravada por el impuesto que establece esta ley, se les aplicarán las siguientes tarifas específicas, por litro:

- 1) Bebidas gaseosas simples o endulzadas que contengan o no, gas carbónico, a que se refieren las partidas arancelarias 2201 y 2202. Así como los jarabes y/o concentrados de cuya mezcla se generen bebidas gaseosas, a que se refiere la fracción arancelaria 2106.90.30. Q.0.18.



- 2) Bebidas isotónicas o deportivas, a que se refiere la fracción arancelaria 2202.90.90. Q.0.12.
- 3) Jugos y néctares naturales o de fruta natural y jugos artificiales a los que se refiere la partida arancelaria 2009, y la fracción arancelaria 2202.90.90. Q.0.10.
- 4) Bebidas de yogur de cualquier clase, a que se refiere la fracción arancelaria 0403.10.00. Q.0.10.
- 5) Preparación concentrada o en polvo para la elaboración de bebidas a que se refiere la fracción arancelaria 2106.90.90. Q.0.10.
- 6) Agua natural envasada, a que se refiere la partida arancelaria 2201, en presentaciones de hasta cuatro litros. Queda exceptuada del impuesto el agua natural envasada en presentaciones de más de cuatro litros, que se utiliza para uso doméstico. Q.0.08.

Para los efectos de la aplicación del impuesto que establece esta ley, la unidad de medida es el litro. En caso que las bebidas cuya distribución está gravada, sean envasadas en volúmenes mayores o menores a un litro, para determinar la base imponible debe aplicarse la equivalencia a litro.

El período de imposición es mensual. La base imponible del impuesto se constituye por la cantidad de litros, de las bebidas gaseosas, bebidas isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada, tanto de producción nacional como importados, que se distribuyen en el territorio nacional por un sujeto pasivo, durante un mes calendario”



Los demás extremos del impuesto referido están consignados en la ley específica.

### 3.9. Ley del Impuesto específico a la Distribución de cemento

NOMBRE DE LA LEY:	Ley del Impuesto específico a la distribución de Cemento. Dto. 79-2000.
ÓRGANO QUE LA APROBÓ:	Congreso de la República de Guatemala
FECHA DE APROBACIÓN:	21 de noviembre del 2000.
FECHA DE SANCIÓN:	12 de diciembre del 2000.
FECHA DE PUBLICACIÓN:	---
FECHA DE INICIO DE VIGENCIA:	Ocho días hábiles después de su publicación.
CAPÍTULOS:	-----
ARTÍCULOS:	Dieciséis.

Generalidades: “Se establece un impuesto específico que grava la distribución de cemento de cualquier clase, tanto de producción nacional como importado, que se distribuya en el territorio nacional, en bolsas, a granel o “clinker”. El monto del impuesto que se recaude por la distribución de cemento, se destinará exclusivamente para el financiamiento de los programas de vivienda popular.

Para los efectos de la aplicación de la presente ley, el impuesto específico a la distribución de cemento, se genera en el momento de la salida de las bodegas de almacenamiento de los fabricantes, tanto en bolsas, como a granel o “clinker”, para su distribución y venta en el territorio nacional.



En la importación de cemento de cualquier clase en bolsas, a granel o “clinker”, el impuesto se genera y paga temporalmente en el momento de su ingreso o internación al país por la aduana correspondiente, recuperándolo el importador en el momento de su distribución y venta en el territorio nacional.

Son contribuyentes del impuesto específico a la distribución de cemento:

- 1) Las personas individuales o jurídicas que se dediquen a la producción o fabricación de cemento, cuando el producto se distribuya o venda en el territorio nacional.
  
- 2) Las personas individuales o jurídicas que importen directamente cemento de cualquier clase, para su distribución o venta en el territorio nacional, ya sea para su uso propio o el de terceros.

Las personas a que se refiere este artículo, son responsables de la retención y/o pago del impuesto establecido en esta ley.

El impuesto específico a la distribución de cemento pagado por el importador temporalmente, será recuperado por éste, conforme a lo dispuesto en el Artículo 8 de esta ley.

La tarifa del impuesto específico a la distribución de cemento en el territorio nacional, será de un quetzal con cincuenta centavos (Q.1.50) por cada bolsa de cuarenta y dos





punto cinco (42.5) kilogramos de peso o su equivalente, cuando sea a granel o “clinker”, o en bolsas de peso diferente.

La base imponible para determinar el impuesto específico a la distribución de cemento, la constituye la bolsa de cuarenta y dos punto cinco (42.5) Kilogramos de peso o su equivalente. Cuando se distribuyan o se importen bolsas de mayor o menor peso, a granel o “clinker”, se aplicará la equivalencia respectiva a bolsa de cuarenta y dos punto cinco (42.5) kilogramos”

Los demás extremos del impuesto referido están consignados en la ley específica.

### **3.10. Ley del Impuesto a la Distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo**

NOMBRE DE LA LEY.	Ley de impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y combustibles derivados del petróleo. Dto. 38-92.
ÓRGANO QUE LA APROBÓ:	Congreso de la República de Guatemala
FECHA DE APROBACIÓN:	25 de mayo de 1992.
FECHA DE SANCIÓN:	08 de junio de 1992.
FECHA DE INICIO DE VIGENCIA:	01 de julio de 1992.
ARTÍCULOS:	Veintiséis.



Generalidades: “Se establece un impuesto sobre el petróleo crudo y los combustibles derivados del petróleo tanto de origen importado como de producción nacional, procesados en el país, que sean distribuidos dentro del territorio nacional.

Para los efectos de la presente ley, el impuesto se genera en los siguientes casos:

- 1) En el momento del despacho de los productos afectos, que han sido previamente nacionalizados o de producción nacional, de los depósitos o lugares de almacenamiento de los importadores, almacenadores, distribuidores, refinerías o plantas de transformación, para su distribución en el territorio nacional por cualquier medio de transportación o conducción.
- 2) En el momento del despacho de los productos afectos, que han sido previamente nacionalizados o de producción nacional, de los depósitos o lugares de almacenamiento de los importadores, almacenadores, distribuidores, refinerías o plantas de transformación, para su uso, disposición o consumo propio.
- 3) En el caso del ingreso al país por vía terrestre de productos afectos, después de concluido el proceso de nacionalización de dichos productos, al momento del egreso de los mismos de la zona primaria aduanera, por cualquier medio de transporte móvil.

Son contribuyentes y/o agentes retenedores:

- 1) Las personas individuales o jurídicas distribuidoras de combustibles, legalmente autorizadas para operar en el país.



- 2) Las personas individuales o jurídicas que realicen operaciones de explotación petrolera en el país, por el petróleo crudo destinado al consumo dentro del territorio nacional, para ser utilizado como combustible.
- 3) Las personas individuales o jurídicas refinadoras, transformadoras, procesadoras o productoras de los productos afectados, legalmente autorizadas para operar en el país, por las operaciones que para distribución o comercialización realicen con un importador, almacenador, mayorista, transportador, expendedor, transformador, consumo propio u otros.
- 4) Las personas individuales o jurídicas que internen directamente al territorio nacional, para su distribución o consumo propio, los productos a que se refiere esta ley.

Son productos afectados a la presente ley, y gravados con las siguientes tasas específicas, por galón americano de 3.785 litros:

1) Gasolina superior	Q. 4.70
2) Gasolina regular	Q. 4.60
3) Gasolina de aviación	Q. 4.70
4) Diesel y gas oil	Q. 1.30.
5) Kerosina (DPK)	Q. 0.50
6) Kerosina para motores de reacción (Avjet turbo fuel)	Q. 0.50
7) Nafta	Q. 0.50
8) Gas licuado de petróleo (gas propano, butano, metano y similares) a granel y en carburación	Q. 0.50



La base de cálculo se fijará de conformidad con el galón americano de 3.785 litros, a la temperatura ambiente. El impuesto será aplicado por los agentes retenedores al efectuar las entregas de combustibles a expendedores (gasolineras), consumidores a granel y/o a cualquier adquirente. En el caso de entregas a importadores, distribuidores o transformadores, el impuesto se aplicará al adquirente de los productos afectos y el impuesto pagado lo recuperará éste cuando efectúe la entrega de combustibles a expendedores (gasolineras), consumidores a granel y/o a cualquier adquirente.

El impuesto será percibido y retenido por el agente retenedor, independientemente de si las ventas se efectúen al crédito o mediante pago al contado, debiendo ser enterado en la forma en que se indica en los artículos 16 y 17 de esta ley.

El monto del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo, no formará parte de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado, en el momento de los despachos o salidas de los productos para su distribución que realicen los contribuyentes y/o agentes retenedores a que se refiere el artículo 8 de la presente Ley, ni en importaciones y ventas al consumidor final”

Los demás extremos del impuesto referido están consignados en la ley específica.

### **3.11. Ley del impuesto sobre pasajes aéreos internacionales**

NOMBRE DE LA LEY.

Ley de impuesto sobre pasajes aéreos  
Internacionales, Dto. 1752



ÓRGANO QUE LA APROBÓ: Congreso de la República de Guatemala

FECHA DE APROBACIÓN: 22 de mayo de 1968.

FECHA DE SANCIÓN: 05 de junio de 1968.

FECHA DE PUBLICACIÓN: ---

FECHA DE INICIO DE VIGENCIA: 8 días después de su publicación.

CAPÍTULOS: -----

ARTÍCULOS: Ocho.

Generalidades: "Se establece un impuesto del diez por ciento (10%) sobre el valor de cada pasaje aéreo internacional que vendan las empresas de Aviación, estatales o privadas, directamente o por intermedio de agencias de viajes, o particulares autorizados, que se dediquen a la explotación del tráfico aéreo civil internacional. El impuesto gravitará sobre el valor de cada boleto, cuyo vuelo se origine en el territorio nacional, aun cuando hubiere sido adquirido en el exterior.

El producto del impuesto recaudado durante cada mes calendario, deberá ser enterado en las cajas fiscales por las empresas de aviación, agencias de viajes o particulares, a que se refiere el Artículo anterior, dentro de los primeros diez días hábiles del mes siguiente, previa deducción, en su caso, del impuesto que hubiera sido cobrado, en cualquier tiempo, sobre pasajes vendidos, cuyo importe total o parcial hubiese sido reembolsado en el transcurso del propio mes por cancelación del viaje. El incumplimiento de esta disposición, será sancionado con una multa equivalente al diez por ciento (10%) del impuesto no enterado en tiempo, más el recargo de intereses computados a razón del uno por ciento (1%) mensual, sin perjuicio del pago del



impuesto. Cuando la multa indicada o los intereses computados sean menores de Q 1.00 no se exigirá su pago. Se exceptúa del pago de este impuesto únicamente a las entidades y personas jurídicas que gozan de exoneración conforme a la Constitución Política de la República de Guatemala y a los acuerdos o convenios internacionales que haya suscrito nuestro país, aprobados por el Congreso de la República y ratificados por el Presidente de la República, siempre que ellas paguen los pasajes y el gasto sea necesario para el desarrollo de los fines de la entidad o persona jurídica. La exoneración deberá solicitarse previamente a la Superintendencia de Administración Tributaria, acreditando la base legal de la petición, la relación laboral de las personas que viajan y que este beneficio es necesario para el desarrollo de los fines de la solicitante. Si procede la exoneración, se entregará constancia para la línea aérea o la agencia de viajes que venda el pasaje; en caso contrario deberá pagarse el impuesto.

Las empresas de aviación, agencias de viajes o particulares autorizados, que dejen de cobrar el impuesto establecido por esta ley, serán responsables del mismo y deberán enterarlo en las cajas fiscales al ser comprobada su falta de cobro, por los delegados fiscales encargados de las revisiones respectivas.

Las empresas de aviación, agencias de viajes o particulares, que en forma fraudulenta eludan la entrega total o parcial del impuesto recaudado, serán sancionadas con una suma igual al valor omitido, sin perjuicio de las responsabilidades penales en que hayan incurrido y sin menoscabo del pago del impuesto causado”

Los demás extremos del impuesto referido están consignados en la ley específica.



### 3.12. Ley de Tabacos y sus productos

NOMBRE DE LA LEY.	Ley de tabacos y sus productos, Dto. 61-77.
ÓRGANO QUE LA APROBÓ:	Congreso de la República de Guatemala
FECHA DE APROBACIÓN:	8 de diciembre de 1977.
FECHA DE SANCIÓN:	23 de diciembre de 1977.
FECHA DE PUBLICACIÓN:	---
FECHA DE INICIO DE VIGENCIA:	8 días después de su publicación.
CAPÍTULOS:	Ocho.
ARTÍCULOS:	Setenta y siete.

Generalidades: "se fija un impuesto para los cigarrillos fabricados a máquina equivalente al cien por ciento (100%) del precio de venta en fábrica de cada paquete de diez cajetillas de veinte cigarrillos cada una, sin impuesto.

Para los cálculos impositivos, cada paquete se tomará como una unidad y las fracciones de centavo que resultaren del cómputo, se forzarán a la unidad de centavo inmediata superior. Si excepcionalmente se empaquetase mayor o menor número de unidades, se harán los correspondientes cálculos proporcionales a la unidad impositiva.

Los fabricantes de cigarrillos elaborados a máquina son responsables del pago del impuesto a que se refiere el artículo 22 de esta ley, el que se causa por la transferencia de dominio del producto a cualquier título. Sin embargo del monto total del impuesto causado, podrá deducirse:



- 1) El precio de venta en fábrica, sin el impuesto a que se refiere esta ley, de los cigarrillos elaborados a máquina que fueren obsequiados como propaganda, muestras o a trabajadores del fabricante. Esta deducción no podrá exceder del medio del uno por ciento del monto total del impuesto de cada mes; y
  
- 2) El precio de venta en fábrica, sin el impuesto a que se refiere esta ley, de los cigarrillos que por deterioro, daños u otras causas requieran su retiro del mercado y su consiguiente destrucción, la cual se hará en presencia de las autoridades de la Dirección General de Rentas Internas, levantando el acta correspondiente. Esta deducción no podrá exceder de un cuarto del uno por ciento del monto total del impuesto de cada mes.

El monto del impuesto deberá enterarse en las cajas fiscales con la presentación de la declaración jurada correspondiente, a la Dirección General de Rentas Internas o a la Administración de Rentas Departamental, según el caso dentro de los diez días hábiles siguientes al vencimiento de cada mes.

El monto del impuesto recaudado se destinará para financiar el presupuesto del sector Salud.

Los importadores de cigarrillos elaborados a máquina pagarán el impuesto del cien por ciento (100%) a que se refiere el artículo 22 de esta ley, en las aduanas de la República, al momento de liquidar la póliza respectiva. Para el cálculo y pago de este impuesto las Aduanas de la República tomarán como base los datos consignados en la



declaración jurada autorizada por la Dirección General de Rentas Internas, conforme lo establece el artículo 30 de esta ley.

En todo caso, tanto para los cigarrillos fabricados a máquina, de producción nacional, como para los importados, la base imponible del impuesto no podrá ser menor al setenta y cinco por ciento (75%) del precio de venta sugerido al consumidor, por el fabricante, el importador, el distribuidor o el intermediario, según quien realice la venta al consumidor. Dicho precio deberá ser reportado a través de declaración jurada a la Administración Tributaria, deduciendo el impuesto al Valor Agregado y el impuesto específico establecido en esta ley. No se considera precio de venta sugerido al consumidor, el precio facturado al distribuidor o intermediario por el fabricante o importador.

Los puros y las mixturas tributarán mediante especies fiscales en forma de tiras de papel que serán adheridas como anillo a cada unidad por el fabricante o importador de manera que no sea posible su separación sin destruirlo. Se establecen las siguientes categorías:

- 1) Cigarros-puros de partida elaborados con tabaco nacional o centroamericano de ínfima calidad, cuya longitud no exceda de 10 centímetros y de 4 centímetros de circunferencia: un décimo de centavo de quetzal por unidad. La especie fiscal se denomina serie E.
- 2) Cigarros-puros de partida elaborados con tabacos nacionales o centroamericanos de tercera clase, cuya longitud no exceda de 11 centímetros y 5 ½ centímetros de



circunferencia, forrados con capas ordinarias: un cuarto de centavo de quetzal por unidad. La especie fiscal se denomina serie J.

- 3) Cigarros-puros finos elaborados con tabaco y capa fina de origen nacional o centroamericano, cuya longitud no exceda de 13 centímetros y de 8 gramos de peso: medio centavo de quetzal por cada unidad. La especie fiscal se denomina serie B.
- 4) Cigarros-puros finos elaborados con tabaco nacional o centroamericano y capa extranjera cuya longitud no exceda de 13 centímetros y de 8 gramos de peso: un centavo de quetzal por unidad. La especie fiscal se denomina serie A.
- 5) Cigarros-puros finos manufacturas fuera de Centroamérica: cinco centavos de quetzal por unidad. La especie fiscal se denomina Serie C.
- 6) Mixturas o Puritos: unidades cuya longitud no exceda de 11 centímetros y de 4 centímetro de circunferencia, forrados con capa de hoja natural de tabaco nacional o centroamericano: un octavo de centavo de quetzal por unidad. La especie fiscal se denomina Serie F.
- 7) Unidades cuya longitud no exceda de 11 centímetros y 4 centímetros de circunferencia, forrados con capa de hoja natural de tabaco de fuera de Centroamérica: un cuarto de centavo de quetzal. La especie fiscal se denomina tipo G.

Cuando los pesos y dimensiones de los puros y mixturas a que se refieren los tipos anteriores excedan a los indicados, se pagará una cantidad adicional proporcional al exceso fijándose las especies fiscales correspondientes.



Las picaduras de producción nacional o centroamericana pagarán un impuesto único equivalente a un quetzal (Q1.00) por cada kilo neto y será recaudado por medio de especies fiscales que se adherirán al paquete en que los expenda el fabricante.

Las picaduras que contienen tabaco no centroamericano pagarán cuatro quetzales (Q4.00) por cada kilo neto y se enterará por el importador en la aduana respectiva”

3) Los demás extremos del impuesto referido están consignados en la ley específica.

### **3.13. Ley del Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los Acuerdos de Paz**

NOMBRE DE LA LEY.	Ley del impuesto extraordinario y temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, Dto. 19-04
ÓRGANO QUE LA APROBÓ:	Congreso de la República de Guatemala
FECHA DE APROBACIÓN:	21 de junio del 2004.
FECHA DE SANCIÓN:	29 de junio del 2004.
FECHA DE INICIO DE VIGENCIA:	Al día siguiente de su publicación
FECHA FINALIZACIÓN VIGENCIA:	31 de diciembre del 2008.
ARTÍCULOS:	18

Generalidades: “Se establece un impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los Acuerdos de Paz, a cargo de las personas individuales o jurídicas que a través de sus empresas mercantiles o agropecuarias, así como de los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de



confianza, las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

El impuesto se genera por la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios a que se refiere el Artículo 1 de esta ley.

Están obligadas al pago del impuesto, las personas y entes a que se refiere el Artículo 1 de esta ley.

1) El período de imposición es trimestral y se computará por trimestres calendario.

2) La base imponible de este impuesto la constituye, la que sea mayor entre:

- a. La cuarta parte del monto del activo neto; o,
- b. La cuarte parte de los ingresos brutos.

En el caso de los contribuyentes cuyo activo neto sea más de cuatro (4) veces sus ingresos brutos, aplicarán la base imponible establecida en el literal b) del párrafo anterior.



El tipo impositivo será el siguiente:

- 1) Durante los períodos impositivos que correspondan del uno de julio al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, el tipo impositivo será del dos punto cinco por ciento (2.5%).
- 2) Durante los períodos impositivos que correspondan del uno de enero de dos mil cinco al treinta de junio de dos mil seis, el tipo impositivo será del uno punto veinticinco por ciento (1.25%).
- 3) Durante los períodos impositivos que correspondan del uno de julio de dos mil seis al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, el tipo impositivo será del uno por ciento (1%).
- 4) Durante los períodos impositivos que correspondan del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil ocho, el tipo impositivo será del uno por ciento (1%).

El impuesto se determina multiplicando el tipo impositivo por la base imponible establecida en el Artículo 7 de esta ley. Al impuesto determinado en cada trimestre se le restará el Impuesto Único Sobre Inmuebles efectivamente pagado durante el mismo trimestre, cuando para determinar el impuesto que establece esta ley, se aplique la base del activo neto, según lo dispuesto en el artículo 7, literal a), de esta ley. En los casos de períodos menores a un trimestre, el impuesto se determina en proporción al número de días que del trimestre hayan transcurrido.

El impuesto deberá pagarse dentro del mes calendario inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario, utilizando los mecanismos que para el efecto



la administración tributaria ponga a disposición de los contribuyentes”

Los demás extremos del impuesto referido están consignados en la ley específica.

### 3.14. Ley de Actualización Tributaria

NOMBRE DE LA LEY:	Ley de Actualización Tributaria. Dto. 10-2012
ÓRGANO QUE LA APROBÓ:	Congreso de la República de Guatemala
FECHA DE APROBACIÓN:	16 de febrero de 2012.
FECHA DE SANCIÓN:	09 de marzo de 2012.
FECHA DE INICIO DE VIGENCIA:	Ocho días después de su publicación.
LIBROS:	Siete.
TÍTULOS:	Cinco.
CAPÍTULOS:	Treinta y siete.
ARTÍCULOS:	ciento ochenta y uno.

Generalidades: “La Ley incluye: Impuesto sobre la renta, Impuesto específico a la primera matrícula de vehículos automotores terrestres, Ley Aduanera Nacional, reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, reformas a la Ley del Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, reformas a la Ley del Impuesto de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos, cada uno conformado, en su orden, los libros I al VI.



En el libro I se establece el impuesto sobre la renta sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, especificados en el libro I de esta ley, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país, el que se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo establecido en el referido libro. Se gravan las siguientes rentas según su procedencia:

1. Las rentas de las actividades lucrativas.
2. Las rentas del trabajo.
3. Las rentas del capital y las ganancias de capital.

...obtenidas en todo el territorio nacional.

Están exentos del impuesto sobre la renta:

1. Los organismos del Estado y sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas, excepto las provenientes de personas jurídicas formadas con capitales mixtos, sin perjuicio de las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles.
2. Las universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país, sin perjuicio de las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles.
3. Los centros educativos privados, como centros de cultura, exclusivamente en las rentas derivadas de: matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen,

por los cursos que tengan autorizados por la autoridad competente; se excluyen las actividades lucrativas de estos establecimientos, tales como librerías, servicio de transporte, tiendas, venta de calzado y uniformes, internet, imprentas y otras actividades lucrativas. En todos los casos deben cumplir con las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles a estas entidades.

4. Las herencias, legados y donaciones por causa de muerte, gravados por el Decreto Número 431 del Congreso de la República "Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones".
5. Las rentas que obtengan las iglesias, exclusivamente por razón de culto. No se encuentran comprendidas dentro de esta exención las rentas provenientes de actividades lucrativas tales como librería, servicios de estacionamiento, transporte, tiendas, internet, comedores, restaurantes y otras actividades lucrativas. En todos los casos deben cumplir con las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles a estas entidades.

Además están exentas por las rentas de las actividades lucrativas:

- A. Las rentas que obtengan los entes que destinen exclusivamente a los fines no lucrativos de su creación y en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente, utilidades o bienes entre sus integrantes, tales como: los colegios profesionales; los partidos políticos; los comités cívicos; las asociaciones o fundaciones no lucrativas legalmente autorizadas e inscritas como exentas ante la administración tributaria, que tengan por objeto la beneficencia, asistencia o el servicio social, actividades





culturales, científicas de educación e instrucción, artísticas, literarias, deportivas, políticas, sindicales, gremiales, religiosas, o el desarrollo de comunidades indígenas; únicamente por la parte que provenga de donaciones o cuotas ordinarias o extraordinarias. Se exceptúan de esta exención y están gravadas, las rentas obtenidas por tales entidades, en el desarrollo de actividades lucrativas mercantiles, agropecuarias, financieras o de servicios, debiendo declarar como renta gravada los ingresos obtenidos por tales actividades.

- B. Las rentas de las cooperativas legalmente constituidas en el país, provenientes de las transacciones con sus asociados y con otras cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas. Sin embargo, las rentas provenientes de operaciones con terceros si están gravadas.

Los demás extremos respecto al Impuesto sobre la renta están debidamente detallados en el libro I de la Ley de Actualización Tributaria a la que se hace referencia.

En el libro II se establece un Impuesto específico a la primera matrícula de vehículos automotores terrestres que sean nacionalizados, se ensamblen o se produzcan en el territorio nacional, entendiéndose como primera matrícula, la primera inscripción en el Registro Fiscal de Vehículos, de los vehículos automotores terrestres, con las características del vehículo y los datos del propietario del mismo. Se entiende como vehículos automotores terrestres nuevos, a los del modelo del año en curso y del año siguiente al año en curso; y, como vehículos automotores terrestres usados, a los de modelos anteriores al año en curso de la vigencia de la ley.



Están exentos de la obligación del pago del Impuesto Específico a la primera matrícula de vehículos automotores terrestres, no así de la obligación de inscripción en el Registro Fiscal de Vehículos, las entidades y organismos siguientes:

1. El Estado y sus entidades descentralizadas y autónomas.
2. El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.
3. La Universidad de San Carlos de Guatemala y las demás universidades.
4. Las misiones diplomáticas y sus funcionarios extranjeros.
5. Las misiones consulares y sus funcionarios extranjeros.
6. Los cuerpos de Bomberos Voluntarios y Municipales.
7. Los proyectos y programas de cooperación y asistencia prestada por otros Estados, Organismos internacionales que tengan celebrados convenios o contratos con entidades del gobierno de la República, que por disposición legal específica se les haya otorgado exención total del pago de impuestos, así como los funcionarios y expertos de estos programas y proyectos que no sean residentes en el país.

Para gozar de la exención, el vehículo debe ser propiedad de la entidad o del funcionario beneficiario de la exención, lo que se acreditará documentalmente.

El Ministerio de Relaciones Exteriores deberá informar al Registro Fiscal de Vehículos, cuando por cualquier circunstancia ocurra el cese de funciones de los funcionarios de las misiones diplomáticas, consulares o de organismos internacionales, o se produzca la venta de los vehículos propiedad de tales entidades o de sus funcionarios. Dicho aviso debe darse al Registro Fiscal de Vehículos dentro del plazo de cinco (5) días



inmediatos siguientes a la fecha en que se produzcan tales hechos para fines de control.

Los demás extremos respecto al Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres están debidamente detallados en el libro I de la Ley de Actualización Tributaria a la que se hace referencia.

La Ley Aduanera Nacional es abordada en el libro III de la Ley de Actualización Tributaria.

El libro IV trata sobre las reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, específicamente a los artículos: 3 numeral 8, 8 numeral 1, 16, 23, 24 numeral 4, 29, 55, 56 y 57.

El libro V hace referencia a las reformas a la Ley del Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, específicamente respecto a los artículos 10 a 20, que incluye en forma detallada la forma como quedan plasmadas las modificaciones.

Finalmente, el libro VI de la Ley de Actualización Tributaria contiene las reformas a la Ley del Impuesto de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos, concretamente respecto a la adición del numeral 9 al Artículo 2 y un tercer párrafo al artículo 19.



Los anteriores cuerpos normativos, sin demeritar otros que integran el derecho tributario guatemalteco, se constituyen como los principales sobre los que descansa la generación de tributos en Guatemala, necesarios para la implementación de programas de desarrollo del país y el sostenimiento de la administración pública. Dichos cuerpos normativos son producto del desarrollo tributario, acorde con el desarrollo económico y social guatemalteco.



## CAPÍTULO IV

### 4. Perspectiva 2020 del Derecho tributario guatemalteco

El Derecho tributario ha sufrido cambios sustanciales desde 1985 a la fecha, según los diferentes gobiernos en turno que se han dado y las necesidades económicas para enfrentar los programas sociales que se implementaron.

El presente capítulo tiene la finalidad de presentar, sin demeritar otros estudios serios que se realicen al respecto, las expectativas de profesores de estudios de postgrado de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, así como la del tesista, sobre la tendencia que lleva el derecho tributario con miras al año 2020. Para el abordaje de la temática, se consultaron a expertos sobre el tema, y las posiciones de ellos, por ser necesario su apreciación, se consignarán en forma textual, lo que enriquecerá el contenido.

#### 4.1. Posición del Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando<sup>50</sup>

Consultando al Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando, docente de la maestría en derecho tributario de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, sobre la perspectiva 2020 del derecho tributario guatemalteco, el expresa lo siguiente:

---

<sup>50</sup> Artículo escrito por el Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando, el 8 de octubre 2015, exclusivamente para la presente tesis, incluido en anexos.



## **“TENDENCIAS DEL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO PARA EL 2020**

### **1. CRECIMIENTO DE LA POBLACIÓN**

La población guatemalteca crece a un ritmo acelerado, si en el año 2015 ya sobrepasa los dieciséis millones, en el quinquenio de 2015-2020 se incrementará, por lo menos, en un 20%, lo que es igual a un aumento de dos millones ochocientos mil habitantes, o sea que para el 2020 estaremos rondando los diez y ocho millones ochocientos mil habitantes.

Este aumento de la población significa que el Estado tendrá que invertir más en servicios, especialmente en escolaridad, salud y seguridad, a lo que está obligado de acuerdo con los artículos 1º y 2º de la Constitución Política, lo que aumentará el presupuesto de gastos del Estado guatemalteco. Esto es significativo, porque los tributos tienen una incidencia grande en los ingresos presupuestarios, pues es la mayor fuente de éstos.

### **2. POLÍTICA DE CAPTACIÓN TRIBUTARIA**

Se ha dicho reiteradamente, y esto es cierto, que la tasa impositiva guatemalteca es una de las más bajas en América Latina. Por otro lado, la carga tributaria en Guatemala, según cifras del Banco de Guatemala es de 10.78%, lo que no permite la satisfacción del gasto social, esto se refleja en las cifras presupuestarias que nos dictan una deuda creciente, demostrable con cifras. El ritmo de crecimiento de la deuda, -expresa el



Dr. Alveño Ovando haciendo referencia al Diario la Hora. Reportaje ¿Es posible progresar con una carga tributaria promedio de 10.78%?. Guatemala 6 de octubre de 2015, página 7),- en los últimos tres gobiernos se encuentra en un promedio de 23.4% y es que es que de acuerdo a cálculos realizados con información del Banco de Guatemala (BANGUAT) y el Registro Nacional de las Personas (RENAP), cada guatemalteco de los dieciséis millones setecientos setenta y un mil doscientos cuarenta y ocho, ya adeuda siete mil ochenta y cinco quetzales, correspondientes de las deudas del Estado de los ciento dieciocho mil ochocientos cuarenta millones, ciento cincuenta mil quetzales.

Éste fenómeno de captación del tributo, inciden varios factores, entre los cuales están lo siguientes:

- 2.1. Nuestra cultura tributaria es precaria, pues la elusión, evasión y defraudación fiscales tienen altos índices.
- 2.2. Los gastos del Estado no son transparentes, lo que implica que la población tiende a no pagar los impuestos.
- 2.3. Para subir ésta tasa hay que realizar una labor titánica de cultura tributaria, más se considera que la corrupción en todos los niveles del Estado de Guatemala ha alcanzado niveles astronómicos; baste dos ejemplos de actualidad: la defraudación aduanera de la denominada línea, y los contratos anómalos en la



compra de medicamento, tanto en el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS), como en el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social.

La crisis de la tributación en Guatemala es profunda y en ella inciden varios factores. Aquí hablaremos nada más de dos, a saber: la política de elevación de los tributos y la creación de nuevos impuestos. Veamos:

### **3. LA POLÍTICA DE ELEVACIÓN DE LOS TRIBUTOS YA EXISTENTES**

Ésta medida está demostrado que no es la solución. El Decreto Legislativo 10-2012 trató de reformar algunos tributos y los efectos se revirtieron: según fuentes de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), en lo que va del año 2015 el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto sobre la Renta (ISR) bajaron ostensiblemente.

### **4. LA CREACIÓN DE NUEVOS IMPUESTOS**

En Guatemala ya hay suficientes impuestos. El abanico impositivo es tal que existen numerosos impuestos, y en algunos el costo de recaudación es más que el ingreso fiscal neto que reportan. De tal manera que con esta medida tampoco se soluciona la crisis.



## 5. PERSPECTIVAS PARA EL QUINQUENIO 2016 - 2020

Sin ser pesimistas, pero sí realistas, diríamos que en cinco años la crisis en que se encuentra la tributación en Guatemala no se solucionaría. Esta crisis, como lo hemos dicho en otras oportunidades, requiere para su solución una cirugía radical, que se concretaría en las siguientes acciones:

- a) Un combate frontal a la corrupción, como ya se ha principiado a hacer.
- b) Una refundación o, por lo menos, una reingeniería de la SAT.
- c) La recaudación tributaria necesita una planificación a corto, mediano y largo plazo.
- d) La transparencia en el gasto público, como medida para incentivar a la población al pago de sus impuestos”.

### 4.2. Posición de la Maestra Lourdes Marisol Castellanos Samayoa<sup>51</sup>

Consultando a la Maestra Lourdes Marisol Castellanos Samayoa, Docente de la maestría en Derecho tributario de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, sobre la perspectiva 2020 del Derecho tributario Guatemalteco, expresa lo siguiente:

---

<sup>51</sup> Artículo escrito por la Maestra Lourdes Marisol Castellanos Samayoa, el 22 de octubre del 2015, exclusivamente para la presente tesis, incluido en anexos.



## **“PERSPECTIVA DEL DERECHO TRIBUTARIO PARA EL AÑO 2020**

En medio de una coyuntura política inédita con un expresidente y una ex vicepresidenta ligados a proceso, además de otros altos mandos de la Superintendencia de Administración Tributaria; además, un gobierno de transición y una segunda vuelta electoral en puerta que definirá al nuevo mandatario guatemalteco para el período 2016-2020, Guatemala necesita fortalecer sus instituciones y especialmente las del derecho tributario; además necesita promover el desarrollo económico y la inversión.

En cuanto al derecho tributario, cuyo objeto de estudio es la relación jurídica del Estado con el contribuyente de la cual nacen todos los derechos y obligaciones en doble vía, las instituciones de esta maravillosa rama del derecho deben ser los objetivos esenciales para el reforzamiento del principio de legalidad y seguridad jurídica con la finalidad de prevenir fraudes fiscales e incrementar la eficacia de la actuación administrativa. Para el año 2020, el resultado de las reforma debería de estar financiando el sistema nacional de una forma tecnificada, más y mejor salud y otros programas sociales que apunten a mejorar la calidad de vida de las guatemaltecas y guatemaltecos.

Para el año 2020 en esta rama del derecho también se avanzaría en equidad tributaria donde quienes ganan más aportarán más; se deberían introducir nuevos incentivos al ahorro y la inversión, para avanzar en crecimiento e implementar medidas para disminuir la evasión y elusión.



La Superintendencia de Administración Tributaria es la institución insignia que debe velar para la captación de recursos para el Estado. Dos de los algunos problemas focalizados es el talento humano que está ahora en la institución, un talento que está desarmado, sin líder, con problemas, con procesos que hoy enfrentan cuestionamientos.

De acuerdo al Enade 2015 la empresa nutre más del 30% del ingreso fiscal, el 92% de las empresas generan ese 30% del ingreso fiscal. Cuando se analiza la recaudación tributaria en Chile, las personas soportan alrededor del 50% de los ingresos del fisco, y las empresas aportarán un 25%. En contraparte, en Guatemala solo el 7% de las personas pagan.

El sector informal y los procedimientos para pagar impuestos en alguna medida coadyuvan al incumplimiento de deberes formales. La administración tributaria ha inobservado el principio de legalidad que importa el derecho tributario al emitir normativa que lo trasgrede constitucionalmente de una manera ofensiva al permitir el impago de tributos, tal es el caso “La Riviera” y en otro tema de derecho tributario Penal el caso de “La Línea” en el cual se vieron involucrados los ex gobernantes de turno. La administración tributaria no ha hecho su trabajo en puertos, aeropuertos, en aranceles, un tema muy importante es el Impuesto al Valor Agregado que recae en las importaciones las cuales van en declive en las estadísticas.

Para el año 2020, el derecho tributario tuvo que haber dado frutos con la observancia de los principios constitucionales que lo enarbolan. Se debe ser un país cuya economía



haya crecido, la inversión se haya aumentado y las fuentes de trabajo sean dignas para que así la recaudación fiscal genere una dinámica en la cual se siga avanzando”.

#### **4.3. Posición del Dr. Aníbal González Dubón<sup>52</sup>**

Consultando al Doctor Aníbal González Dubón, Docente de la maestría en Derecho tributario y Doctorados en Derecho y Derecho Constitucional de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, sobre la perspectiva 2020 del Derecho tributario Guatemalteco, expresa lo siguiente:

### **“SOBRE EL ESTADO DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA PARA EL AÑO 2020**

#### **1. La predicción en las ciencias sociales**

En la economía, como en el resto de las denominadas ciencias sociales, resulta temerario hablar de predicciones, pues esto implica establecer la situación o el estado de cosas en el futuro.

Las ciencias sociales, según Karl Popper, tienen escasa capacidad de predicción. En opinión de Popper, si las ciencias naturales o ciencias duras, tienen una capacidad de

---

<sup>52</sup> Artículo escrito por el Doctor Aníbal González Dubón, el 28 de enero del 2016, exclusivamente para la presente tesis, incluido en anexos.



predicción limitada, las ciencias sociales poseen dicha capacidad bastante más limitada, pues hasta hoy, el ser humano no ha inventado ningún método científico ni racional para predecir el futuro.

En la economía, como ciencia social, se ha acostumbrado realizar algunas predicciones (o más bien proyecciones), utilizando la frase *ceteris paribus*, cuya interpretación se ha acordado como la frase: si todo lo demás permanece constante, frase que presupone, que tal predicción probablemente se podría cumplir, si los demás factores de que depende la ocurrencia del fenómeno objeto de la predicción, no sufren cambios sustanciales que afecten tal ocurrencia.

Además, generalmente, los modelos matemáticos que utiliza la economía para plantear sus proyecciones están fatalmente condicionados porque para desarrollar sus fórmulas, utilizan para sustituir sus variables, datos empírico-históricos, de eventos ocurridos en el pasado; y como el pasado no puede tomarse como presupuesto para el presente ni para el futuro, pues no existe ninguna trama en la historia, resulta que la capacidad predictiva de las ciencias sociales no puede afirmarse como eficiente.

En el ámbito epistemológico se ha planteado la interrogante sobre, ¿se tiene capacidad de predecir con exactitud los eclipses, anticipando exactamente la fecha, la hora, y los lugares desde los cuales, tal fenómeno será observable, por qué no podemos realizar con la misma exactitud, predicciones sobre los fenómenos sociales.



La respuesta a la interrogante descrita puede esbozarse así: el sistema solar es un sistema, de alguna manera cerrado, mecánico, repetitivo y que no se encuentra expuesto a fuerzas externas que puedan modificar su funcionamiento de forma que se considere importante; mientras que la sociedad es un sistema abierto, no mecánico, no repetitivo y que está expuesto a fuerzas externas que pueden, generalmente, influir de forma importante en su funcionamiento.

Las razones expuestas hacen que cualquier predicción en el ámbito de las ciencias sociales y la economía es una ciencia social pueda resultar ineficaz, dadas las características descritas de lo que se conoce por sociedad.

## **2. El sistema impositivo como fuente de ingresos del gobierno**

Resulta tácito o sobreentendido, que para que el gobierno pueda cumplir con sus funciones, determinadas en la Constitución Política y en las leyes, necesita recursos que le permitan financiar los gastos que tales funciones generan.

Las fuentes de tales recursos que necesita el gobierno, son esencialmente tres: a) la recaudación de tributos determinados en las leyes; b) el financiamiento interno (financiamiento proveniente del sistema nacional) y; c) el financiamiento externo (financiamiento proveniente del sistema internacional).

Podría hablarse de una fuente adicional de financiamiento que serían las actividades empresariales del gobierno, pero esta actividad es cada día más extraña y ha sido



eliminada gradualmente con el fracaso del denominado estado de bienestar, ya que, en la mayoría de los casos, el gobierno ha demostrado una incapacidad manifiesta para ejercer actividades de empresa.

De las clases de fuentes de recursos descritas, el endeudamiento interno y externo son los menos recomendados, pues al final, tanto los préstamos que involucran el pago de capital e intereses y los que involucran sólo el pago de intereses, se terminan pagando con los tributos recaudados, lo que implica una desviación fuerte del destino de estos últimos. Por lo que se puede concluir que la recaudación impositiva termina siendo la fuente principal de financiamiento a las funciones del gobierno.

Para aumentar la recaudación, prima facie, lo que el gobierno puede hacer es: a) Crear nuevos impuestos, lo que implica un costo político alto para el partido político triunfador en los procesos electorales; b) ampliar la base tributaria, lo que implica ampliar el catálogo de hechos imposables determinado en las leyes; c) elevar el tipo impositivo, lo que implica subir la tasa de límite superior determinada en las leyes; estos dos últimos casos implican también, de alguna manera algún costo político.

Otra de las medidas que puede hacer efectivas el gobierno, es hacer más eficiente la recaudación, esto no implica aumentarla, sino reducir su costo, con lo cual, la disponibilidad de lo recaudado aumentaría; situación que no sólo resulta difícil de implementar, sino que ha resultado frecuente en las últimas décadas.



Generalmente, la gran división de los tributos abarca dos opciones: impuestos directos e impuestos indirectos.

Los impuestos directos gravan la riqueza, los impuestos indirectos gravan las transacciones.

Los impuestos indirectos son más fáciles de recaudar e implican un menor costo de recaudación, además de que constituyen la fuente más importante de ingresos del Gobierno, de allí que en la consideración política y popular, la reforma de su tipo impositivo o de su base tributaria sea más sensible y más impopular.

Los impuestos directos son más difíciles de recaudar y tienen un costo más alto de recaudación; por otro lado, están en la superficie de la discusión política, en donde resulta popularmente eficiente el adagio: quien tenga más que pague más y quien tenga menos que pague menos, frase que, esgrimida a la ligera, omite analizar los efectos económicos de su implementación.

Los argumentos esgrimidos tanto por los defensores del aumento de la carga impositiva como de sus detractores, se oponen contradictoriamente y, al ser manifestados desde la mira de intereses contrapuestos, resultan altamente controvertidos.

Los partidarios del aumento de la carga impositiva utilizan con frecuencia un argumento falaz: el argumento de que Guatemala es el país con menor índice de carga tributaria en la región (refiriéndose a una o a varias regiones geográficas); y le atribuyen la causa





de muchos de los problemas económicos, sociales, etc., a esa situación. El argumento resulta falaz, porque del antecedente no se sigue necesariamente el consecuente, es decir, no necesariamente los problemas económicos y sociales son producidos por la medida del índice de carga tributaria, tomando en cuenta que generalmente en la administración de los recursos públicos se ha producido despilfarro, hurto del dinero público por medios fraudulentos, desviación de recursos a ámbitos donde no son necesarios; etc.

Los partidarios del statu quo o de la reducción de la carga impositiva utilizan también con frecuencia, argumentos posiblemente falaces como que el aumento de los impuestos o de la carga tributaria resulta innecesario porque los funcionarios de turno lo despilfarran, lo desvían a su peculio por medios fraudulentos, o que el costo de las adquisiciones por el gobierno es más alto que el costo del mercado, que el Gobierno debe reducir su tamaño porque es muy grande y de todos modos es ineficiente, etc. Tales argumentos, a veces resultan falaces, porque observando los hechos, no en todos los ámbitos los funcionarios despilfarran o se apropian del dinero de los impuestos por medios fraudulentos o adquieren a precios más altos que los del mercado o el gobierno tiene un tamaño más grande del necesario.

Otro argumento muy utilizado para justificar el aumento de la carga impositiva es el que manifiesta que ésta es la más baja de la región en relación con el Producto Interno Bruto –PIB-. Este argumento por sí mismo no puede manifestar más que el producto del índice resultante de dividir el ambos datos numéricos y obtener una cifra relativa, es decir un resultado porcentual. Para que dicho índice significara algo, tendría que



probarse que mientras más alto es, el desarrollo económico-social es mayor y que mientras más bajo es, el desarrollo económico-social es menor, sin embargo, no está probado que exista una relación necesaria ni directamente proporcional entre una cosa y otra, por lo que el argumento podría resultar falaz.

Sin embargo, hasta ahora, un punto de equilibrio en ambos puntos de vista ha sido difícil de encontrar.

### **3. La tendencia de la recaudación**

Al efectuar un análisis del desarrollo histórico de la recaudación tributaria en Guatemala en el decenio 1995-2006 (datos elaborados por el ICEFI), se pueden detectar las siguientes tendencias empíricas:

1. El Impuesto al Valor Agregado –IVA- continúa siendo el mayor ingreso en la recaudación del gobierno, ello es así, esencialmente por dos motivos: a) el costo de la recaudación es más bajo y; b) el IVA es más fácil de recaudar y administrar. En virtud de gravar las transacciones (el consumo) y en virtud de que el aumento de la población crece a una tasa bastante alta comparada con los países desarrollados, las transacciones han aumentado notablemente, especialmente en los estratos de clase media de la población, que es el estrato que ocupa la mayor parte de niveles de productividad e integra la mayor parte de la PEA.

Probablemente en los próximos 5 años, si se mantienen las condiciones y la



población continua creciendo en la misma proporción, la tendencia se mantenga en un aumento similar. Se debe tomar en cuenta que para mantener o aumentar el consumo, son factores bastante influyentes el control de la inflación y el mantenimiento del tipo de cambio, pues algunos precios son sensibles a estos factores y otros, como los fijados en mercados internacionales, sobre todo en productos de demanda inelástica, posiblemente influyan en el número de transacciones, por ejemplo, si se mantiene a la baja el precio de los combustibles, dada la sobreproducción y sobre oferta actual, las transacciones del mercado de combustibles y de vehículos automotores posiblemente aumentará.

2. Los impuestos selectivos de consumo (combustibles, tabaco, bebidas alcohólicas, etc.), dependen muchas veces del comportamiento de mercados compartimentados, en los que los consumidores guardan determinado tipo de costumbres de consumo. En Guatemala, la variación de la recaudación de tales impuestos no varió considerablemente en el decenio del año 1995 al 2006 según los datos analizados. El mantenimiento de la tendencia puede deberse a que por ejemplo, en el mercado del tabaco y de las bebidas alcohólicas pudo haber sido desalentada la demanda debido a las políticas públicas estatales de prevención de la salud, y a la información cada día más accesible y disponible sobre los efectos que el consumo de estos productos causa a la salud humana. En el caso del mercado de los combustibles, el precio generalmente se mantuvo alto hasta hace unos dos años en los que la sobreproducción mundial hizo que el precio baje considerablemente.



Para los próximos cinco años, siendo conservadores respecto del mercado de los combustibles, probablemente el consumo de tabaco y de alcohol se mantendrán o tendrán una tendencia a la baja, esto en términos absolutos, ya que este mercado podría segmentarse por varios criterios como edad, estrato social, etc.

3. El impuesto sobre la renta observó un aumento importante, especialmente del año 2004 al 2006, sin embargo, está en el nivel más bajo de los países de Centro América según datos del ICEFI. A pesar de las varias modificaciones legales que ha sufrido la ley específica tributaria. El aumento puede deberse a los cambios en la base tributaria o en el tipo impositivo y también al aumento de contribuyentes o de sus rentas, no existe un estudio empírico con tal detalle y concluir que el hecho de que la recaudación se encuentre en un nivel más bajo del resto de los países centroamericanos es causa de subdesarrollo o de la escasa inversión social del gobierno, sería aventurado sin comparar este fenómeno con otros que tienen relación directa o indirecta con él.

Para los próximos 5 años, se espera que la tendencia sea de un aumento moderado, si no existe un aumento sostenible e importante de agentes económicos privados nacionales o extranjeros.

4. Los impuestos al comercio exterior (aranceles), han sufrido una baja bastante considerable si observamos los datos empíricos graficados por el ICEFI en el decenio de 1995 a 2006. Esta pérdida de valor cuantitativo y de importancia como ingreso del gobierno de los aranceles, tiene que ver con la apertura comercial de



finales del siglo XX, con la unión o las uniones aduaneras provenientes del Tratado General de Integración Económica de Centro América y los Tratados de Libre Comercio, estos últimos negociados con libertad por Guatemala y otros países. Esto es así naturalmente, dado el auge que ha tenido el comercio mundial debido a los avances de la tecnología de transporte y de la tecnología de las comunicaciones como el internet. Asimismo, con la finalización de la guerra fría, el intercambio comercial se ha vuelto indispensable para subsistir en la comunidad internacional.

En virtud de las ventajas que ofrece la integración económica y el comercio internacional, así como las demandas de productos y servicios más especializados debido al alto desarrollo de las comunicaciones y al aumento del empleo como consecuencia directa del aumento del intercambio internacional, se espera que en los próximos cinco años la tendencia de la recaudación de aranceles continúe a la baja, aun cuando el número de transacciones podría aumentar. Esto de alguna manera no sería de gran afectación para la economía, si se consideran las ventajas económicas que brinda el intercambio internacional.

Por supuesto, se hace la aclaración de que esta opinión es solamente eso: una opinión, pues está fundada en datos históricos, empíricos y que sufrieron las influencias de fenómenos del pasado. Nadie puede predecir el futuro. Si alguna predicción se cumple en el futuro, será producto del mantenimiento de las condiciones del momento en que se produjo y del mantenimiento invariable de tales condiciones en el tiempo, no de la voluntad de quien realizó la predicción”



#### 4.4. Posición del Maestro Oscar Estuardo Paiz Lemus<sup>53</sup>

Consultando al Maestro Oscar Estuardo Paiz Lemus, Docente de las maestrías en Derecho Mercantil y Constitucional de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, sobre la perspectiva 2020 del Derecho tributario Guatemalteco, expresa lo siguiente:

##### “PERSPECTIVA DE LA TRIBUTACIÓN EN GUATEMALA

La historia tributaria de la mitad del siglo pasado a la fecha, constituye el marco de partida para visualizar las sucesivas acciones que, en esta materia podrían implementarse con el objeto de corregir en Guatemala la incapacidad del Estado de promover y hacer valer una política tributaria de largo plazo.

El complicado entorno económico y social, tanto global como interno, ha provocado las reiteradas reformas tributarias que se han dado sin importar las diferentes ideologías y políticas de los gobernantes de turno (electos o no) quienes han tenido que enfrentar la necesidad de implementar tales reformas para lograr condiciones financieras mínimas que permitieran el desarrollo del país.

En tiempos del gobierno del Dr. Juan José Arévalo, la reforma tributaria fue un tema

---

<sup>53</sup> Artículo escrito por el Maestro Oscar Estuardo Paiz Lemus, el 22 de abril del 2016, exclusivamente para la presente tesis, incluido en anexos.



presente habiendo formado parte explícita de su programa de gobierno, en el que se mencionaba la necesidad de una “Reforma integral de nuestro sistema tributario, para la justicia y eficacia de los impuestos”<sup>54</sup>.

Este gobierno creó una comisión para que propusiera la reforma a la legislación tributaria, que propenderá hacia el impuesto sobre productos netos individuales, más los necesarios para complementarlo. La ley, no obstante, debía evitar “El castigo de los capitales no ociosos y de los productos brutos, para cumplir con los propósitos... de estimular la iniciativa y actividad productoras”.<sup>55</sup>

El resultado de la comisión indicada, fue un proyecto de Ley del Impuesto Sobre la Renta, con una tabla de tarifa con rango máximo (Q300 mil en adelante) que pagaría un 40.75 % de impuesto<sup>56</sup>, intento que no llegó a ver su luz, por lo que el cambio en la tributación más importante se vio en 1950 con el aumento de los impuestos directos aplicados al café, sin embargo, se desaprovecho en ese entonces, la oportunidad de establecer una base sostenible de recursos públicos.

Durante el gobierno de Miguel Ydígoras Fuentes una misión del Banco Mundial hizo un estudio de la situación económica de Guatemala y recomendó que el gobierno redujera el gasto público y promulgara la ley del impuesto sobre la renta; el Decreto 1559, ley del impuesto sobre la renta, fue finalmente promulgado y entró en vigencia el 1 de julio de

---

<sup>54</sup> Programa de gobierno de los partidos unificados Frente Popular Libertador y Renovación Nacional, que postulan la candidatura del doctor Juan José Arévalo para presidente de la república, durante el próximo período constitucional 1945-1951. 1944, p.8.

<sup>55</sup> Acuerdo gubernativo del 19 de septiembre de 1946.

<sup>56</sup> El Imparcial, 17 octubre 1950.



1963. La escala impositiva era progresiva, desde 5% si el total de la renta imponible era de mil quetzales anuales, hasta 37% sobre una renta imponible de medio millón de quetzales.

Sin embargo, el gobierno de Ydígoras Fuentes se propuso impulsar fuertemente el desarrollo de la industria, y tomo medidas que afectaron los ingresos tributarios como la ley de fomento industrial (Decreto 1317, septiembre 1959) que otorgaba beneficios a las industrias nuevas. En particular, las exoneraba por diez años del pago de derechos de importación de materiales de construcción, materias primas y maquinaria, así como por un período de cinco años estarían exentas del pago del impuesto sobre utilidades de las empresas lucrativas y se les concedía la reducción de un 50% en los cinco años siguientes.

La política fiscal de protección a la industria nacional produjo pérdidas en los ingresos, la carga tributaria se redujo de 7.7% en 1958 a 6.5% en 1963<sup>57</sup>, desperdiciándose así, otra oportunidad después de largos años de lucha por la implementación del impuesto sobre la renta que no fue suficiente para cubrir las necesidades del Estado.

Con el derrocamiento de Ydígoras por su Ministro de la Defensa, Enrique Peralta Azurdia, la política económica del nuevo gobierno militar se centraron nuevamente en la reforma fiscal, con una fuerte influencia del sector privado, de tal forma se emitió el Decreto-Ley 229, ley del impuesto sobre la renta, que entró en vigor el 1 de julio de

---

<sup>57</sup> Datos del Banco de Guatemala.





1964, que produjo una “sensible baja” en las tarifas del impuesto si se comparaban con las que estaban vigentes.

En este sentido, el Director General del Impuesto sobre la Renta consideró “un homenaje a la madre” la propuesta de hacerla sujeto de deducción para todos sus hijos y declaró: “Si una dama tiene 10 hijos su mantenimiento y sostenimiento se aplicaría a los diez y no sólo a uno como contempla la ley actual. Es decir, que si ahora a un hijo se le deduce Q600 por su señora madre, con la reforma la mamá que actualmente tiene un valor de Q600 lo tendrá de Q6000”.<sup>58</sup>

Durante el gobierno de Julio Cesar Méndez Montenegro el gobierno envió al Congreso un proyecto de ley de reforma tributaria, “Que vendrá a cambiar sustancialmente la estructura del sistema de impuestos. La intención del gobierno era incrementar los ingresos del fisco incrementando la carga impositiva en forma moderada, de 7.0% a 7.8% del PIB. La reforma se proponía modificar los impuestos sobre inmuebles, la renta, herencias legados y donaciones, y pasajes aéreos. El peso de la reforma, no obstante, recaía en el impuesto sobre bienes inmuebles, del que se esperaba un aumento de 8 millones en la recaudación”.<sup>59</sup> El intento de reforma se enfrentó con la oposición a cualquier incremento en los impuestos.

Un año más tarde, el gobierno de Méndez Montenegro propuso otra reforma tributaria, esta vez creando un impuesto del 5% sobre ventas, otro del 20% sobre la venta de

---

<sup>58</sup> El Imparcial, 18 junio 1964, P.15.

<sup>59</sup> El Imparcial, 14 octubre 1966, Págs. 1-2.



artículos no esenciales, y elevando el impuesto del papel sellado y timbre del 1.5% al 2.0%<sup>60</sup>. Los impuestos fueron aprobados a pesar de la oposición.<sup>61</sup> Inmediatamente comenzaron los comentarios adversos. El Decreto fue calificado de castigo a la clase media; Méndez Montenegro cedió a las presiones y en enero de 1968 suspendió las normas que reglamentaban los impuestos y mediante Decreto 1821 el Congreso creó una comisión nacional que estaría encargada de realizar “el estudio de los impuestos, su sistema de recaudación, fiscalización y administración”. En tanto la comisión no emitiera dictamen al respecto, el Organismo Legislativo no legislaría en materia tributaria, esta situación mantuvo una carga tributaria de 7.7% en 1966 a 7.8% en 1970, nuevamente insuficiente para hacer frente a los gastos de funcionamiento e inversión del Estado.

Durante el régimen de facto del General Efraín Ríos Montt se publicó el Decreto-Ley 72-83, ley del Impuesto al Valor Agregado en la venta de mercancías y en la prestación de servicios no personales, esta ley estableció como actos gravables cualquiera que tenga por fin último la transferencia de dominio de mercancías, así como una lista de exenciones, entre las que se encontraban productos alimenticios, medicinas, insumos agropecuarios, herramientas, útiles escolares, derivados del petróleo y publicaciones y fijó la tasa del impuesto en el 10%.

---

<sup>60</sup> El Imparcial, 11 noviembre 1967, p.13.

<sup>61</sup> Véase el Decreto 1729, presupuesto general de ingresos y gastos para 1968, que en su artículo 3° Prorrogó la vigencia del Decreto 1627 y en su artículo 6° estableció el impuesto del 5% sobre la venta de mercancías y servicios (exceptuando las de exportación y los artículos de primera necesidad) y el 20% sobre los artículos no esenciales que acordara el Ejecutivo, exceptuando también los destinados a la exportación. El decreto fue publicado en El Guatemalteco el 19 de diciembre de 1967.



La reforma de 1985, a pesar de que redujo la tasa del IVA, logró detener la caída de la carga tributaria. La recaudación del IVA se estabilizó y la recaudación del impuesto al timbre y papel sellado dejó de descender. Como consecuencia de la derogación de los impuestos aplicados a las exportaciones por parte del gobierno de Ríos Montt, los impuestos a las exportaciones prácticamente desaparecieron, la recaudación de los impuestos directos, no sufrió cambios sustanciales; el 73-83, modificó la ley del impuesto sobre la renta y fue el inicio de toda una nueva generación de incentivos y exenciones para beneficiar a las exportaciones no tradicionales, sin embargo por otro golpe de Estado, los frutos de esta reforma tributaria no se pudieron ver.

Mejía Vítores enfrentó el desagrado de una buena parte de la población, principalmente de la iniciativa privada en contra del paquete tributario de su antecesor, el nuevo gobierno dio pie a un nuevo debate sobre el IVA. En septiembre de 1983 se redujo el impuesto del 10 al 7 por ciento y se amplió la lista de exenciones a un poco más de 300 artículos.

Indudablemente, la implementación del IVA, constituye la base más importante de la recaudación en los años recientes, pero con el regreso a la democracia y, la promulgación de la nueva Constitución Política de la República de Guatemala, que incluye normas explícitas sobre el pago de impuestos y la creación de la Corte de Constitucionalidad que, ha tenido un papel protagónico en la configuración de la política tributaria en Guatemala, se han establecido limitaciones al poder impositivo del Congreso de la República y ha dado lugar a batallas adicionales, en los tribunales de



justicia en materia de legislación tributaria, en las cuales generalmente ha salido airosa la iniciativa privada en perjuicio de los intereses del Estado.

En 1991, el gobierno de turno presentó un proyecto de modernización tributaria con la esperanza de obtener más ingresos fiscales mediante la ampliación de la base tributaria, “la simplificación del sistema de recaudación y el establecimiento de la progresividad de la estructura tributaria. El proyecto incluyó las recomendaciones hechas por el Banco Mundial en materia fiscal para Guatemala, específicamente consistió en modificaciones al ISR, IVA, aranceles, papel sellado y timbres fiscales, impuesto territorial e importación y consumo de petróleo<sup>62</sup>. Esta modernización enfrentó acciones legales interpuestas por el CACIF habiendo la Corte de Constitucionalidad resuelto a su favor por lo que también falló en la obtención de los resultados esperados. Mas recientemente, se aprecia que el “presidente Berger, tuvo que enfrentar los problemas en el ámbito fiscal debido a que la Corte de Constitucionalidad falló a favor de los empresarios que habían interpuesto durante el gobierno anterior un recurso contra el cobro del IEMA, lo que privó a su gobierno de los ingresos que necesitaba para satisfacer, las obligaciones de la deuda debiendo recurrir al endeudamiento para paliar el déficit, y al recorte del gasto público en más del 20%”<sup>63</sup>

Ante tal situación Berger, acompañado de un gabinete integrado principalmente por miembros de la iniciativa privada, llamó a celebrar un pacto fiscal, invitó a las organizaciones sociales y centros académicos a que presentaran sus propuestas. El

---

<sup>62</sup> Inforpress, No.954, 3 octubre 1991, Pág. 7.

<sup>63</sup> Inforpress, No.1546, 6 febrero 2004, Págs. 1-2.

paquete incluyó reformas al ISR y creó un nuevo gravamen, el impuesto extraordinario y temporal en apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP). Como resultado de este paquete tributario, hubo un incremento en la recaudación de los impuestos directos, pero los indirectos se contrajeron y en consecuencia, la carga tributaria disminuyó al 10.1% en 2004 y a 9.6% en el año 2005.

Históricamente se aprecia que el enfrentamiento y negociación entre el Estado y los empresarios, que sistemáticamente se han opuesto a cualquier intento de instaurar un régimen de tributación directa, hace imposible lograr una reforma tributaria integral a largo plazo. Esta situación da origen a que los gobiernos de turno únicamente implementen políticas impositivas para paliar crisis inmediatas que no contribuyen a organizar al Estado con sostenibilidad a plazos razonables.

Como alternativa a esta realidad se podría pensar que el futuro de la tributación en Guatemala, se encuentra en conformar un sistema de finanzas públicas sostenible y con suficientes recursos para favorecer el desarrollo del país mediante la celebración de pactos fiscales incluyentes de toda la población, para evitar largos pleitos en los tribunales y, cuyo resultado sea la concientización de que tributos como el impuesto sobre la renta es justo y conveniente, porque se basa en la capacidad contributiva. El que tiene más, paga más y permite al que tiene menos gozar de mayores beneficios a través de los servicios que presta el Estado.

Los impuestos no deben tener como finalidad hacer frente a los gastos corrientes, sino redistribuir la riqueza y permitir a las personas más necesitadas el acceso a la

educación, salud, seguridad creando igualdad de oportunidades lo que se lograría con la implementación de una política fiscal a largo plazo”.

#### **4.5. Posición del tesista**

Tomando en cuenta la forma como la legislación actual aborda el tema de los tributos en Guatemala, y considerando la posición de los académicos referidos, en las siguientes líneas me permito conformar una posición ecléctica de la perspectiva del derecho tributario, con miras al año 2020.

Guatemala está atravesando uno de los momentos más críticos en su historia. Como lo expresa el Dr. Alveño Ovando, la población ha crecido considerablemente y de aproximadamente quince millones que habitan el país, estimo en porcentajes mayores, que para el año 2020 se estará sobrepasando los veinte millones, dada la creciente tasa de natalidad por el poco impacto de los programas de planificación familiar y el desmedido aumento de nacimientos, tanto en los grupos menores de dieciocho años como en los que conforman los mayores de edad. Esto plantea un aumento en los gastos que el gobierno tenga que realizar para cubrir las necesidades mínimas de la población y desarrollar los programas transversales del mismo.

La poca recaudación tributaria, por los altos grados de evasión fiscal que se presentan, no tanto en la población media baja sino en la media alta, ocasiona que los gobiernos cada día tengan menos recursos para enfrentar la problemática de salud, educación y otras y sostener el cada vez más crecido aparato burocrático.



Aunado a lo anterior, la descontrolada presencia de corrupción en los últimos tiempos, por no haberse investigado los anteriores gobiernos, sin ser amarillista, permite visualizar una situación caótica, que ocasionará que el gobierno tome medidas que pueden afectar a toda la población.

La deuda externa viene a agudizar más la situación económica del país, porque de mantenerse y aumentarse, que es el camino que se avizora, colocará al país y sus respectivos gobiernos en una situación inmanejable.

Todo cabe pensar que la situación con miras al año 2020 no tendrá cambios profundos, porque el deterioro que ha tenido el país ha sido profundo y requerirá de muchos años para mejorar, aunque en mínima parte, la situación económica del país.

Estimo que el gobierno entrante, para salir de la crisis en que se encuentra sumido el país, desarrollará acciones en el sector tributario, entre las que visualizo:

- a. Aumento de la carga impositiva en el país. Como lo expresa el Dr. Alveño Ovando, no es la solución pero es la que fácilmente adoptan los gobiernos, lo que causará que el país decrezca en inversión nacional e internacional, disminución de fuentes de empleo y reducción de la capacidad social respecto a la canasta básica.
- b. Rediseño institucional de la SAT, considerando los funestos acontecimientos del último gobierno: esta acción, considero, es la columna vertebral para enfrentar la



crisis económica del país, que requiere el compromiso de los funcionarios y empleados públicos para con ellos mismos, sus familias y el país en general.

- c. Reestructuración de las instituciones: que se vieron inmersas en actos de corrupción, al menos recientemente, para evitar que dichos actos se sigan presentando.

A las tres anteriores, considero debe agregarse las siguientes:

- a. Transparencia y austeridad en el gasto público: sin caer en el extremo de dejar de invertir en los principales programas de beneficio social, como salud, educación, seguridad y alimentación, entre otros.
- b. Realizar un estudio minucioso y consiente a la actual legislación tributaria: implementando normas que motiven a los contribuyentes a pagar sus impuestos y que ésta no represente para los guatemaltecos una carga sino una satisfacción el poder contribuir en beneficio de toda la sociedad guatemalteca.
- c. Replantear una política tributaria: clara, justa y equitativa, en la que quienes más tienen sean los que más contribuyan.

Siendo honestos, como se dijo anteriormente, la situación requerirá de acciones concretas y profundas para alcanzar a largo plazo una estabilidad económica, de beneficio social.





El aumento de los tributos, sin una política tributaria claramente establecida y políticas claras de inversión, producirá decremento en la economía de los habitantes del país, provocando daño en los los habitantes del país, lo que puede ser revertido con las tres sugerencias planteadas anteriormente por el tesista.

Finalmente, y siendo positivos, el gobierno de la República de transición y el siguiente gobierno tienen el reto, junto a su sociedad, de plantear acciones concretas que mejoren la recaudación tributaria. La actitud debe ser de unidad, en donde gobernantes y gobernados planteen soluciones a la crisis económica e institucional del país, en aras de proyectar una Guatemala más justa y equitativa.





## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El abordaje del tema sobre Perspectiva 2020 del Derecho tributario Guatemalteco resultó sumamente importante. Permitió en primer lugar visualizar los antecedentes doctrinarios del Derecho tributario, para conocer el origen de los tributos, desde Egipto hasta el absolutismo del Estado moderno, pasando por el mercantilismo, el cameralismo, la fisiocracia, la Escuela liberal, los Austríacos modernos, la contribución sueca y la Escuela de Cambridge, entre otros, para luego abordar aspectos relacionados con la teoría general del Derecho tributario, que cimentan los conceptos y definiciones propias de dicho derecho, necesarias para la adecuada comprensión del tema.

El trato de la temática permitió analizar, a grandes rasgos; si no todas, las principales leyes que regulan tributos en Guatemala, desde la posición constitucional respecto a los mismos hasta la reciente ley de actualización tributaria, implementada en el 2012 durante el gobierno del General Otto Fernando Pérez Molina.

Finalmente, considerando algunas posturas de expertos académicos que imparten docencia en la Maestría en Derecho Tributario de esta Facultad, así como la posición del tesista, se dio a conocer cuál es la perspectiva del derecho tributario guatemalteco para el 2020, las repercusiones económicas que generará y la forma como incidirá en la sociedad guatemalteca.





**ANEXOS**





## ANEXO A

### TENDENCIAS DEL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO PARA EL 2020

#### 1. CRECIMIENTO DE LA POBLACIÓN

La población guatemalteca crece a un ritmo acelerado, si en el año 2015 ya sobrepasa los **dieciséis millones**, en el quinquenio de 2015-2020 se incrementará, por lo menos, en un 20%, lo que es igual a un aumento de **dos millones ochocientos mil habitantes**, o sea que para el 2020 estaremos rondando los **dieciocho millones ochocientos mil habitantes**.

Este aumento de la población significa que el Estado tendrá que invertir más en servicios, especialmente en escolaridad, salud y seguridad, **a lo que está obligado de acuerdo con los artículos 1º y 2º de la Constitución Política**, lo que **aumentará el presupuesto de gastos del Estado guatemalteco**. Esto es significativo, porque los tributos tienen una incidencia grande en los **ingresos presupuestarios**, **pues es la mayor fuente de éstos**.

#### 2. POLÍTICA DE CAPTACIÓN TRIBUTARIA

Se ha dicho reiteradamente, y esto es cierto, que la tasa impositiva guatemalteca es una de las más bajas en América Latina. Por otro lado, la carga tributaria en Guatemala, según cifras del Banco de Guatemala es de 10.78%, lo que no permite la satisfacción



tres gobiernos se encuentra en un promedio de 23.4% y es que es que de acuerdo a cálculos realizados con información del Banco de Guatemala (Banguat) y el Registro Nacional de las Personas (Renap), cada guatemalteco de los 16 millones 771 mil 248 ya adeuda Q7 mil 85 correspondientes de las deudas del Estado de los Q118 mil 840 millones 15°.”<sup>64</sup>

Este fenómeno de captación del tributo, inciden varios factores, entre los cuales están los siguientes:

- a. Nuestra cultura tributaria es precaria, pues la elusión, evasión y defraudación fiscales tienen altos índices.
- b. Los gastos del Estado no son transparentes, lo que implica que la población tiende a no pagar los impuestos.
- c. Para subir ésta tasa hay que realizar una labor titánica de cultura tributaria, más se considera que la corrupción en todos los niveles del Estado de Guatemala ha alcanzado niveles astronómicos; baste dos ejemplos de actualidad: la defraudación aduanera de la denominada línea, y los contratos anómalos en la compra de medicamento, tanto en el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS), como en el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social.

---

<sup>64</sup> Diario la Hora. Reportaje ¿Es posible progresar con una carga tributaria promedio de 10.78%?. Guatemala 6 de octubre de 2015. Pág. 7.



La crisis de la tributación en Guatemala es profunda y en ella inciden varios factores. Aquí hablaremos nada más de dos, a saber: la política de elevación de los tributos y la creación de nuevos impuestos. Veamos:

### **3. LA POLÍTICA DE ELEVACIÓN DE LOS TRIBUTOS YA EXISTENTES**

Ésta medida está demostrado que no es la solución. El Decreto Legislativo 10-2012 trató de reformar algunos tributos y los efectos se revirtieron: según fuentes de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), en lo que va del año 2015 el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto sobre la Renta (ISR) bajaron ostensiblemente.

### **4. LA CREACIÓN DE NUEVOS IMPUESTOS**

En Guatemala ya hay suficientes impuestos. El abanico impositivo es tal que existen numerosos impuestos, y en algunos el costo de recaudación es más que el ingreso fiscal neto que reportan. De tal manera que con esta medida tampoco se soluciona la crisis.

### **5. PERSPECTIVAS PARA EL QUINQUENIO 2016 - 2020**

Sin ser pesimistas, pero sí realistas, diríamos que en cinco años la crisis en que se encuentra la tributación en Guatemala no se solucionaría. Esta crisis, como lo hemos



dicho en otras oportunidades, requiere para su solución una cirugía radical, que se concretaría en las siguientes acciones:

- a) Un combate frontal a la corrupción, como ya se ha principiado a hacer.
- b) Una **refundación** o, por lo menos, **una reingeniería** de la SAT.
- c) La recaudación tributaria necesita una planificación a **corto, mediano y largo plazo**.
- d) **La transparencia en el gasto público**, como medida para incentivar a la población al pago de sus impuestos.

Guatemala, 8 de octubre de 2015



**Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando**



## ANEXO B

### PERSPECTIVA DEL DERECHO TRIBUTARIO PARA EL AÑO 2020

**MSc. Lourdes Marisol Castellanos Samayoa**

En medio de una coyuntura política inédita con un expresidente y una ex vicepresidenta ligados a proceso, además de otros altos mandos de la Superintendencia de Administración Tributaria; además, un gobierno de transición y una segunda vuelta electoral en puerta que definirá al nuevo mandatario guatemalteco para el período 2016-2020, Guatemala necesita fortalecer sus instituciones y especialmente las del derecho tributario; además necesita promover el desarrollo económico y la inversión.

En cuanto al derecho tributario, cuyo objeto de estudio es la relación jurídica del Estado con el contribuyente de la cual nacen todos los derechos y obligaciones en doble vía, las instituciones de esta maravillosa rama del derecho deben ser los objetivos esenciales para el reforzamiento del principio de legalidad y seguridad jurídica con la finalidad de prevenir fraudes fiscales e incrementar la eficacia de la actuación administrativa. Para el año 2020, el resultado de las reforma debería de estar financiando el sistema nacional de una forma tecnificada, más y mejor salud y otros programas sociales que apunten a mejorar la calidad de vida de las guatemaltecas y guatemaltecos.

ahorro y la inversión, para avanzar en crecimiento e implementar medidas para disminuir la evasión y elusión.

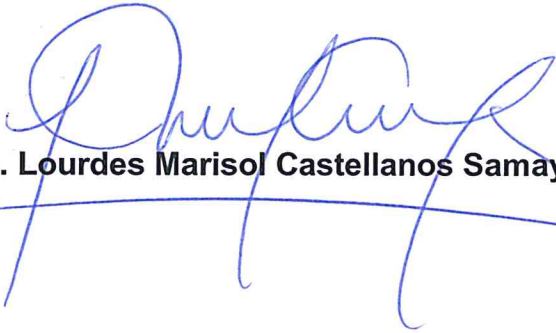
La Superintendencia de Administración Tributaria es la institución insignia que debe velar para la captación de recursos para el Estado. Dos de los algunos problemas focalizados es el talento humano que está ahora en la institución, un talento que está desarmado, sin líder, con problemas, con procesos que hoy enfrentan cuestionamientos.

De acuerdo al Enade 2015 la empresa nutre más del 30% del ingreso fiscal, el 92% de las empresas generan ese 30% del ingreso fiscal. Cuando se analiza la recaudación tributaria en Chile, las personas soportan alrededor del 50% de los ingresos del fisco, y las empresas aportarán un 25%. En contraparte, en Guatemala solo el 7% de las personas pagan.

El sector informal y los procedimientos para pagar impuestos en alguna medida coadyuvan al incumplimiento de deberes formales. La administración tributaria ha inobservado el principio de legalidad que importa el derecho tributario al emitir normativa que lo trasgrede constitucionalmente de una manera ofensiva al permitir el impago de tributos, tal es el caso “La Riviera” y en otro tema de derecho tributario Penal el caso de “La Línea” en el cual se vieron involucrados los ex gobernantes de turno. La administración tributaria no ha hecho su trabajo en puertos, aeropuertos, en aranceles, un tema muy importante es el Impuesto al Valor Agregado que recae en las importaciones las cuales van en declive en las estadísticas.



Para el año 2020, el derecho tributario tuvo que haber dado frutos con la observancia de los principios constitucionales que lo enarbolan. Se debe ser un país cuya economía haya crecido, la inversión se haya aumentado y las fuentes de trabajo sean dignas para que así la recaudación fiscal genere una dinámica en la cual se siga avanzando.



**MSc. Lourdes Marisol Castellanos Samayoa**





## ANEXO C

# SOBRE EL ESTADO DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA PARA EL AÑO 2020

**Dr. Aníbal González Dubón.**

### 1. La predicción en las ciencias sociales

En la economía, como en el resto de las denominadas ciencias sociales, resulta temerario hablar de predicciones, pues esto implica establecer la situación o el estado de cosas en el futuro.

Las ciencias sociales, según Karl Popper, tienen escasa capacidad de predicción. En opinión de Popper, si las ciencias naturales o ciencias duras, tienen una capacidad de predicción limitada, las ciencias sociales poseen dicha capacidad bastante más limitada, pues hasta hoy, el ser humano no ha inventado ningún método científico ni racional para predecir el futuro.

En la economía, como ciencia social, se ha acostumbrado realizar algunas predicciones (o más bien proyecciones), utilizando la frase *ceteris paribus*, cuya interpretación se ha acordado como la frase: si todo lo demás permanece constante, frase que presupone, que tal predicción probablemente se podría cumplir, si los demás factores de que

Además, generalmente, los modelos matemáticos que utiliza la economía para plantear sus proyecciones están fatalmente condicionados porque para desarrollar sus fórmulas, utilizan para sustituir sus variables, datos empírico-históricos, de eventos ocurridos en el pasado; y como el pasado no puede tomarse como presupuesto para el presente ni para el futuro, pues no existe ninguna trama en la historia, resulta que la capacidad predictiva de las ciencias sociales no puede afirmarse como eficiente.

En el ámbito epistemológico se ha planteado la interrogante sobre, ¿se tiene capacidad de predecir con exactitud los eclipses, anticipando exactamente la fecha, la hora, y los lugares desde los cuales, tal fenómeno será observable, por qué no podemos realizar con la misma exactitud, predicciones sobre los fenómenos sociales.

La respuesta a la interrogante descrita puede esbozarse así: el sistema solar es un sistema, de alguna manera cerrado, mecánico, repetitivo y que no se encuentra expuesto a fuerzas externas que puedan modificar su funcionamiento de forma que se considere importante; mientras que la sociedad es un sistema abierto, no mecánico, no repetitivo y que está expuesto a fuerzas externas que pueden, generalmente, influir de forma importante en su funcionamiento.

Las razones expuestas hacen que cualquier predicción en el ámbito de las ciencias sociales y la economía es una ciencia social pueda resultar ineficaz, dadas las características descritas de lo que se conoce por sociedad.





#### **4. El sistema impositivo como fuente de ingresos del gobierno**

Resulta tácito o sobreentendido, que para que el gobierno pueda cumplir con sus funciones, determinadas en la Constitución Política y en las leyes, necesita recursos que le permitan financiar los gastos que tales funciones generan.

Las fuentes de tales recursos que necesita el gobierno, son esencialmente tres: a) la recaudación de tributos determinados en las leyes; b) el financiamiento interno (financiamiento proveniente del sistema nacional) y; c) el financiamiento externo (financiamiento proveniente del sistema internacional).

Podría hablarse de una fuente adicional de financiamiento que serían las actividades empresariales del gobierno, pero esta actividad es cada día más extraña y ha sido eliminada gradualmente con el fracaso del denominado estado de bienestar, ya que, en la mayoría de los casos, el gobierno ha demostrado una incapacidad manifiesta para ejercer actividades de empresa.

De las clases de fuentes de recursos descritas, el endeudamiento interno y externo son los menos recomendado, pues al final, tanto los préstamos que involucran el pago de capital e intereses y los que involucran sólo el pago de intereses, se terminan pagando con los tributos recaudados, lo que implica una desviación fuerte del destino de estos últimos. Por lo que se puede concluir que la recaudación impositiva termina siendo la fuente principal de financiamiento a las funciones del gobierno.

Para aumentar la recaudación, prima facie, lo que el gobierno puede hacer es: a) Crear nuevos impuestos, lo que implica un costo político alto para el partido político triunfador en los procesos electorarios; b) ampliar la base tributaria, lo que implica ampliar el catálogo de hechos imposables determinado en las leyes; c) elevar el tipo impositivo, lo que implica subir la tasa de límite superior determinada en las leyes; estos dos últimos casos implican también, de alguna manera algún costo político.

Otra de las medidas que puede hacer efectivas el gobierno, es hacer más eficiente la recaudación, esto no implica aumentarla, sino reducir su costo, con lo cual, la disponibilidad de lo recaudado aumentaría; situación que no sólo resulta difícil de implementar, sino que ha resultado frecuente en las últimas décadas.

Generalmente, la gran división de los tributos abarca dos opciones: impuestos directos e impuestos indirectos.

Los impuestos directos gravan la riqueza, los impuestos indirectos gravan las transacciones.

Los impuestos indirectos son más fáciles de recaudar e implican un menor costo de recaudación, además de que constituyen la fuente más importante de ingresos del Gobierno, de allí que en la consideración política y popular, la reforma de su tipo impositivo o de su base tributaria sea más sensible y más impopular.

Los impuestos directos son más difíciles de recaudar y tienen un costo más alto de



recaudación; por otro lado, están en la superficie de la discusión política, en donde resulta popularmente eficiente el adagio: quien tenga más que pague más y quien tenga menos que pague menos, frase que, esgrimida a la ligera, omite analizar los efectos económicos de su implementación.

Los argumentos esgrimidos tanto por los defensores del aumento de la carga impositiva como de sus detractores, se oponen contradictoriamente y, al ser manifestados desde la mira de intereses contrapuestos, resultan altamente controvertidos.

Los partidarios del aumento de la carga impositiva utilizan con frecuencia un argumento falaz: el argumento de que Guatemala es el país con menor índice de carga tributaria en la región (refiriéndose a una o a varias regiones geográficas); y le atribuyen la causa de muchos de los problemas económicos, sociales, etc., a esa situación. El argumento resulta falaz, porque del antecedente no se sigue necesariamente el consecuente, es decir, no necesariamente los problemas económicos y sociales son producidos por la medida del índice de carga tributaria, tomando en cuenta que generalmente en la administración de los recursos públicos se ha producido despilfarro, hurto del dinero público por medios fraudulentos, desviación de recursos a ámbitos donde no son necesarios; etc.

Los partidarios del statu quo o de la reducción de la carga impositiva utilizan también con frecuencia, argumentos posiblemente falaces como que el aumento de los impuestos o de la carga tributaria resulta innecesario porque los funcionarios de turno lo despilfarran, lo desvían a su peculio por medios fraudulentos, o que el costo de las

adquisiciones por el gobierno es más alto que el costo del mercado, que el Gobierno debe reducir su tamaño porque es muy grande y de todos modos es ineficiente, etc. Tales argumentos, a veces resultan falaces, porque observando los hechos, no en todos los ámbitos los funcionarios despilfarran o se apropian del dinero de los impuestos por medios fraudulentos o adquieren a precios más altos que los del mercado o el gobierno tiene un tamaño más grande del necesario.

Otro argumento muy utilizado para justificar el aumento de la carga impositiva es el que manifiesta que ésta es la más baja de la región en relación con el Producto Interno Bruto –PIB-. Este argumento por sí mismo no puede manifestar más que el producto del índice resultante de dividir el ambos datos numéricos y obtener una cifra relativa, es decir un resultado porcentual. Para que dicho índice significara algo, tendría que probarse que mientras más alto es, el desarrollo económico-social es mayor y que mientras más bajo es, el desarrollo económico-social es menor, sin embargo, no está probado que exista una relación necesaria ni directamente proporcional entre una cosa y otra, por lo que el argumento podría resultar falaz.

Sin embargo, hasta ahora, un punto de equilibrio en ambos puntos de vista ha sido difícil de encontrar.

### **3. La tendencia de la recaudación**

Al efectuar un análisis del desarrollo histórico de la recaudación tributaria en Guatemala en el decenio 1995-2006 (datos elaborados por el ICEFI), se pueden detectar las

siguientes tendencias empíricas:

1. El Impuesto al Valor Agregado –IVA- continúa siendo el mayor ingreso en la recaudación del gobierno, ello es así, esencialmente por dos motivos: a) el costo de la recaudación es más bajo y; b) el IVA es más fácil de recaudar y administrar. En virtud de gravar las transacciones (el consumo) y en virtud de que el aumento de la población crece a una tasa bastante alta comparada con los países desarrollados, las transacciones han aumentado notablemente, especialmente en los estratos de clase media de la población, que es el estrato que ocupa la mayor parte de niveles de productividad e integra la mayor parte de la PEA.

Probablemente en los próximos 5 años, si se mantienen las condiciones y la población continua creciendo en la misma proporción, la tendencia se mantenga en un aumento similar. Se debe tomar en cuenta que para mantener o aumentar el consumo, son factores bastante influyentes el control de la inflación y el mantenimiento del tipo de cambio, pues algunos precios son sensibles a estos factores y otros, como los fijados en mercados internacionales, sobre todo en productos de demanda inelástica, posiblemente influyan en el número de transacciones, por ejemplo, si se mantiene a la baja el precio de los combustibles, dada la sobreproducción y sobre oferta actual, las transacciones del mercado de combustibles y de vehículos automotores posiblemente aumentará.

2. Los impuestos selectivos de consumo (combustibles, tabaco, bebidas alcohólicas, etc.), dependen muchas veces del comportamiento de mercados compartimentados,

en los que los consumidores guardan determinado tipo de costumbres de consumo. En Guatemala, la variación de la recaudación de tales impuestos no varió considerablemente en el decenio del año 1995 al 2006 según los datos analizados. El mantenimiento de la tendencia puede deberse a que por ejemplo, en el mercado del tabaco y de las bebidas alcohólicas pudo haber sido desalentada la demanda debido a las políticas públicas estatales de prevención de la salud, y a la información cada día más accesible y disponible sobre los efectos que el consumo de estos productos causa a la salud humana. En el caso del mercado de los combustibles, el precio generalmente se mantuvo alto hasta hace unos dos años en los que la sobreproducción mundial hizo que el precio baje considerablemente.

Para los próximos cinco años, siendo conservadores respecto del mercado de los combustibles, probablemente el consumo de tabaco y de alcohol se mantendrán o tendrán una tendencia a la baja, esto en términos absolutos, ya que este mercado podría segmentarse por varios criterios como edad, estrato social, etc.

3. El impuesto sobre la renta observó un aumento importante, especialmente del año 2004 al 2006, sin embargo, está en el nivel más bajo de los países de Centro América según datos del ICEFI. A pesar de las varias modificaciones legales que ha sufrido la ley específica tributaria. El aumento puede deberse a los cambios en la base tributaria o en el tipo impositivo y también al aumento de contribuyentes o de sus rentas, no existe un estudio empírico con tal detalle y concluir que el hecho de que la recaudación se encuentre en un nivel más bajo del resto de los países centroamericanos es causa de subdesarrollo o de la escasa inversión social del

gobierno, sería aventurado sin comparar este fenómeno con otros que tienen relación directa o indirecta con él.

Para los próximos 5 años, se espera que la tendencia sea de un aumento moderado, si no existe un aumento sostenible e importante de agentes económicos privados nacionales o extranjeros.

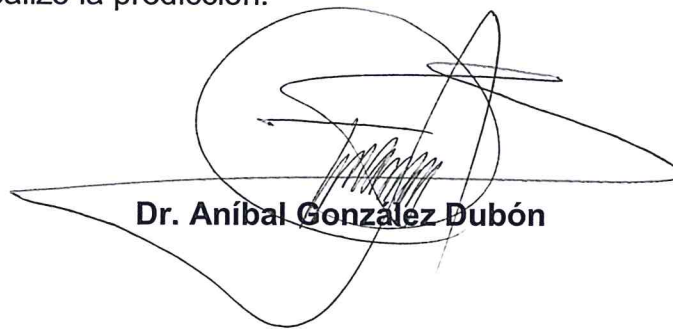
4. Los impuestos al comercio exterior (aranceles), han sufrido una baja bastante considerable si observamos los datos empíricos graficados por el ICEFI en el decenio de 1995 a 2006. Esta pérdida de valor cuantitativo y de importancia como ingreso del gobierno de los aranceles, tiene que ver con la apertura comercial de finales del siglo XX, con la unión o las uniones aduaneras provenientes del Tratado General de Integración Económica de Centro América y los Tratados de Libre Comercio, estos últimos negociados con libertad por Guatemala y otros países. Esto es así naturalmente, dado el auge que ha tenido el comercio mundial debido a los avances de la tecnología de transporte y de la tecnología de las comunicaciones como el internet. Asimismo, con la finalización de la guerra fría, el intercambio comercial se ha vuelto indispensable para subsistir en la comunidad internacional.

En virtud de las ventajas que ofrece la integración económica y el comercio internacional, así como las demandas de productos y servicios más especializados debido al alto desarrollo de las comunicaciones y al aumento del empleo como consecuencia directa del aumento del intercambio internacional, se espera que en los próximos cinco años la tendencia de la recaudación de aranceles continúe a la



baja, aun cuando el número de transacciones podría aumentar. Esto de alguna manera no sería de gran afectación para la economía, si se consideran las ventajas económicas que brinda el intercambio internacional.

Por supuesto, se hace la aclaración de que esta opinión es solamente eso: una opinión, pues está fundada en datos históricos, empíricos y que sufrieron las influencias de fenómenos del pasado. Nadie puede predecir el futuro. Si alguna predicción se cumple en el futuro, será producto del mantenimiento de las condiciones del momento en que se produjo y del mantenimiento invariable de tales condiciones en el tiempo, no de la voluntad de quien realizó la predicción.



**Dr. Aníbal González Dubón**





## ANEXO D

### PERSPECTIVA DE LA TRIBUTACIÓN EN GUATEMALA

La historia tributaria de la mitad del siglo pasado a la fecha, constituye el marco de partida para visualizar las sucesivas acciones que, en esta materia podrían implementarse con el objeto de corregir en Guatemala la incapacidad del Estado de promover y hacer valer una política tributaria de largo plazo.

El complicado entorno económico y social, tanto global como interno, ha provocado las reiteradas reformas tributarias que se han dado sin importar las diferentes ideologías y políticas de los gobernantes de turno (electos o no) quienes han tenido que enfrentar la necesidad de implementar tales reformas para lograr condiciones financieras mínimas que permitieran el desarrollo del país.

En tiempos del gobierno del Dr. Juan José Arévalo, la reforma tributaria fue un tema presente habiendo formado parte explícita de su programa de gobierno, en el que se mencionaba la necesidad de una "Reforma integral de nuestro sistema tributario, para la justicia y eficacia de los impuestos"<sup>65</sup>.

Este gobierno creó una comisión para que propusiera la reforma a la legislación tributaria, que propenderá hacia el impuesto sobre productos netos individuales, más

---

<sup>65</sup> Programa de gobierno de los partidos unificados Frente Popular Libertador y Renovación Nacional, que postulan la candidatura del doctor Juan José Arévalo para presidente de la república, durante el próximo período constitucional 1945-1951. 1944, p.8.



capitales no ociosos y de los productos brutos, para cumplir con los propósitos... de estimular la iniciativa y actividad productoras”.<sup>66</sup>

El resultado de la comisión indicada, fue un proyecto de Ley del Impuesto Sobre la Renta, con una tabla de tarifa con rango máximo (Q300 mil en adelante) que pagaría un 40.75 % de impuesto<sup>67</sup>, intento que no llegó a ver su luz, por lo que el cambio en la tributación más importante se vio en 1950 con el aumento de los impuestos directos aplicados al café, sin embargo, se desaprovecho en ese entonces, la oportunidad de establecer una base sostenible de recursos públicos.

Durante el gobierno de Miguel Ydígoras Fuentes una misión del Banco Mundial hizo un estudio de la situación económica de Guatemala y recomendó que el gobierno redujera el gasto público y promulgara la ley del impuesto sobre la renta; el Decreto 1559, ley del impuesto sobre la renta, fue finalmente promulgado y entró en vigencia el 1 de julio de 1963. La escala impositiva era progresiva, desde 5% si el total de la renta imponible era de mil quetzales anuales, hasta 37% sobre una renta imponible de medio millón de quetzales.

Sin embargo, el gobierno de Ydígoras Fuentes se propuso impulsar fuertemente el desarrollo de la industria, y tomo medidas que afectaron los ingresos tributarios como la ley de fomento industrial (Decreto 1317, septiembre 1959) que otorgaba beneficios a las industrias nuevas. En particular, las exoneraba por diez años del pago de derechos

---

<sup>66</sup> Acuerdo gubernativo del 19 de septiembre de 1946.

<sup>67</sup> El Imparcial, 17 octubre 1950.



de importación de materiales de construcción, materias primas y maquinaria, así como por un período de cinco años estarían exentas del pago del impuesto sobre utilidades de las empresas lucrativas y se les concedía la reducción de un 50% en los cinco años siguientes.

La política fiscal de protección a la industria nacional produjo pérdidas en los ingresos, la carga tributaria se redujo de 7.7% en 1958 a 6.5% en 1963<sup>68</sup>, desperdiciándose así, otra oportunidad después de largos años de lucha por la implementación del impuesto sobre la renta que no fue suficiente para cubrir las necesidades del Estado.

Con el derrocamiento de Ydígoras por su Ministro de la Defensa, Enrique Peralta Azurdia, la política económica del nuevo gobierno militar se centraron nuevamente en la reforma fiscal, con una fuerte influencia del sector privado, de tal forma se emitió el Decreto-Ley 229, ley del impuesto sobre la renta, que entró en vigor el 1 de julio de 1964, que produjo una “sensible baja” en las tarifas del impuesto si se comparaban con las que estaban vigentes.

En este sentido, el Director General del Impuesto sobre la Renta consideró “un homenaje a la madre” la propuesta de hacerla sujeto de deducción para todos sus hijos y declaró: “Si una dama tiene 10 hijos su mantenimiento y sostenimiento se aplicaría a los diez y no sólo a uno como contempla la ley actual. Es decir, que si ahora a un hijo

---

<sup>68</sup> Datos del Banco de Guatemala.



se le deduce Q600 por su señora madre, con la reforma la mamá que actualmente tiene un valor de Q600 lo tendrá de Q6000”.<sup>69</sup>

Durante el gobierno de Julio Cesar Méndez Montenegro el gobierno envió al Congreso un proyecto de ley de reforma tributaria, “Que vendrá a cambiar sustancialmente la estructura del sistema de impuestos. La intención del gobierno era incrementar los ingresos del fisco incrementando la carga impositiva en forma moderada, de 7.0% a 7.8% del PIB. La reforma se proponía modificar los impuestos sobre inmuebles, la renta, herencias legados y donaciones, y pasajes aéreos. El peso de la reforma, no obstante, recaía en el impuesto sobre bienes inmuebles, del que se esperaba un aumento de 8 millones en la recaudación”.<sup>70</sup> El intento de reforma se enfrentó con la oposición a cualquier incremento en los impuestos.

Un año más tarde, el gobierno de Méndez Montenegro propuso otra reforma tributaria, esta vez creando un impuesto del 5% sobre ventas, otro del 20% sobre la venta de artículos no esenciales, y elevando el impuesto del papel sellado y timbre del 1.5% al 2.0%<sup>71</sup>. Los impuestos fueron aprobados a pesar de la oposición.<sup>72</sup> Inmediatamente comenzaron los comentarios adversos. El Decreto fue calificado de castigo a la clase media; Méndez Montenegro cedió a las presiones y en enero de 1968 suspendió las

---

<sup>69</sup> El Imparcial, 18 junio 1964, P.15.

<sup>70</sup> El Imparcial, 14 octubre 1966, Págs. 1-2.

<sup>71</sup> El Imparcial, 11 noviembre 1967, p.13.

<sup>72</sup> Véase el Decreto 1729, presupuesto general de ingresos y gastos para 1968, que en su artículo 3º Prorrogó la vigencia del Decreto 1627 y en su artículo 6º estableció el impuesto del 5% sobre la venta de mercancías y servicios (exceptuando las de exportación y los artículos de primera necesidad) y el 20% sobre los artículos no esenciales que acordara el Ejecutivo, exceptuando también los destinados a la exportación. El decreto fue publicado en El Guatemalteco el 19 de diciembre de 1967.

normas que reglamentaban los impuestos y mediante Decreto 1821 el Congreso creó una comisión nacional que estaría encargada de realizar “el estudio de los impuestos, su sistema de recaudación, fiscalización y administración”. En tanto la comisión no emitiera dictamen al respecto, el Organismo Legislativo no legislaría en materia tributaria, esta situación mantuvo una carga tributaria de 7.7% en 1966 a 7.8% en 1970, nuevamente insuficiente para hacer frente a los gastos de funcionamiento e inversión del Estado.

Durante el régimen de facto del General Efraín Ríos Montt se publicó el Decreto-Ley 72-83, ley del Impuesto al Valor Agregado en la venta de mercancías y en la prestación de servicios no personales, esta ley estableció como actos gravables cualquiera que tenga por fin último la transferencia de dominio de mercancías, así como una lista de exenciones, entre las que se encontraban productos alimenticios, medicinas, insumos agropecuarios, herramientas, útiles escolares, derivados del petróleo y publicaciones y fijó la tasa del impuesto en el 10%.

La reforma de 1985, a pesar de que redujo la tasa del IVA, logró detener la caída de la carga tributaria. La recaudación del IVA se estabilizó y la recaudación del impuesto al timbre y papel sellado dejó de descender. Como consecuencia de la derogación de los impuestos aplicados a las exportaciones por parte del gobierno de Ríos Montt, los impuestos a las exportaciones prácticamente desaparecieron, la recaudación de los impuestos directos, no sufrió cambios sustanciales; el 73-83, modificó la ley del impuesto sobre la renta y fue el inicio de toda una nueva generación de incentivos y



exenciones para beneficiar a las exportaciones no tradicionales, sin embargo por otro golpe de Estado, los frutos de esta reforma tributaria no se pudieron ver.

Mejía Víctores enfrentó el desagrado de una buena parte de la población, principalmente de la iniciativa privada en contra del paquete tributario de su antecesor, el nuevo gobierno dio pie a un nuevo debate sobre el IVA. En septiembre de 1983 se redujo el impuesto del 10 al 7 por ciento y se amplió la lista de exenciones a un poco más de 300 artículos.

Indudablemente, la implementación del IVA, constituye la base más importante de la recaudación en los años recientes, pero con el regreso a la democracia y, la promulgación de la nueva Constitución Política de la República de Guatemala, que incluye normas explícitas sobre el pago de impuestos y la creación de la Corte de Constitucionalidad que, ha tenido un papel protagónico en la configuración de la política tributaria en Guatemala, se han establecido limitaciones al poder impositivo del Congreso de la República y ha dado lugar a batallas adicionales, en los tribunales de justicia en materia de legislación tributaria, en las cuales generalmente ha salido airoso la iniciativa privada en perjuicio de los intereses del Estado.

En 1991, el gobierno de turno presentó un proyecto de modernización tributaria con la esperanza de obtener más ingresos fiscales mediante la ampliación de la base tributaria, "la simplificación del sistema de recaudación y el establecimiento de la progresividad de la estructura tributaria. El proyecto incluyó las recomendaciones hechas por el Banco Mundial en materia fiscal para Guatemala, específicamente



consistió en modificaciones al ISR, IVA, aranceles, papel sellado y timbres fiscales, impuesto territorial e importación y consumo de petróleo<sup>73</sup>. Esta modernización enfrentó acciones legales interpuestas por el CACIF habiendo la Corte de Constitucionalidad resuelto a su favor por lo que también falló en la obtención de los resultados esperados. Mas recientemente, se aprecia que el “presidente Berger, tuvo que enfrentar los problemas en el ámbito fiscal debido a que la Corte de Constitucionalidad falló a favor de los empresarios que habían interpuesto durante el gobierno anterior un recurso contra el cobro del IEMA, lo que privó a su gobierno de los ingresos que necesitaba para satisfacer, las obligaciones de la deuda debiendo recurrir al endeudamiento para paliar el déficit, y al recorte del gasto público en más del 20%”<sup>74</sup>

Ante tal situación Berger, acompañado de un gabinete integrado principalmente por miembros de la iniciativa privada, llamó a celebrar un pacto fiscal, invitó a las organizaciones sociales y centros académicos a que presentaran sus propuestas. El paquete incluyó reformas al ISR y creó un nuevo gravamen, el impuesto extraordinario y temporal en apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP). Como resultado de este paquete tributario, hubo un incremento en la recaudación de los impuestos directos, pero los indirectos se contrajeron y en consecuencia, la carga tributaria disminuyó al 10.1% en 2004 y a 9.6% en el año 2005.

Históricamente se aprecia que el enfrentamiento y negociación entre el Estado y los empresarios, que sistemáticamente se han opuesto a cualquier intento de instaurar un

---

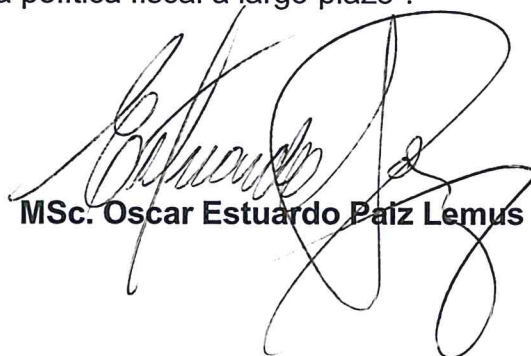
<sup>73</sup> Inforpress, No.954, 3 octubre 1991, Pág. 7.

<sup>74</sup> Inforpress, No.1546, 6 febrero 2004, Págs. 1-2.

régimen de tributación directa, hace imposible lograr una reforma tributaria integral a largo plazo. Esta situación da origen a que los gobiernos de turno únicamente implementen políticas impositivas para paliar crisis inmediatas que no contribuyen a organizar al Estado con sostenibilidad a plazos razonables.

Como alternativa a esta realidad se podría pensar que el futuro de la tributación en Guatemala, se encuentra en conformar un sistema de finanzas públicas sostenible y con suficientes recursos para favorecer el desarrollo del país mediante la celebración de pactos fiscales incluyentes de toda la población, para evitar largos pleitos en los tribunales y, cuyo resultado sea la concientización de que tributos como el impuesto sobre la renta es justo y conveniente, porque se basa en la capacidad contributiva. El que tiene más, paga más y permite al que tiene menos gozar de mayores beneficios a través de los servicios que presta el Estado.

Los impuestos no deben tener como finalidad hacer frente a los gastos corrientes, sino redistribuir la riqueza y permitir a las personas más necesitadas el acceso a la educación, salud, seguridad creando igualdad de oportunidades lo que se lograría con la implementación de una política fiscal a largo plazo”.



**MSc. Oscar Estuardo Paiz Lemus**





## BIBLIOGRAFÍA

- AHUMADA, Guillermo. **Tratado de finanzas públicas**. Editorial Plus Ultra. Buenos Aires, Argentina. 1969.
- ALVEÑO OVANDO, Marco Aurelio. **Derecho tributario guatemalteco**. Editorial XX. Guatemala. 2013
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Los tributos frente al federalismo**. Editorial Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1975.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario**. Tomo I. Parte general. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1996
- GERLOFF, Wilhelm y Fritz Neumark. **Tratado de finanzas**. Editorial El Ateneo. Buenos Aires, Argentina. 1961.
- HANSEN, Alvin H. **Política fiscal y ciclo económico**. Fondo de Cultura Económica, México. 1945.
- JARACH, Dino. **El hecho imponible**. 2ª. Edición. Editorial Cangallo. Buenos Aires, Argentina. 1971.
- JARACH, DINO. **Finanzas públicas**. Editorial Cangallo. Buenos Aires, Argentina. 1978.
- LERNER, Abba P. **Economía del pleno empleo**. Imprenta Aguilar. Madrid, España. 1957.
- MARSHALL, Alfred. **Tratado de economía política**. Tomo II. Editorial La España Moderna. Madrid, España.
- MARTÍN, José María. **Ciencia de las finanzas públicas**. Editorial Contabilidad Moderna. Buenos Aires, Argentina. 1976.
- MARTÍN, José María y Guillermo F. Rodríguez Usé. **Derecho tributario general**. 2ª. Edición actualizada con la colaboración del C.P.N. Hernán Dalla Lana. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1995.
- MCCONNELL, John W. **Enseñanzas básicas de los grandes economistas**. Editorial TEA, Buenos Aires, Argentina. 1961.
- RICARDO, David. **Principios de economía política e imposición fiscal**. Biblioteca de Cultura Económica. Editorial El Consultor Bibliográfico. Barcelona, España. 1932.



SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho. Introducción al derecho Financiero de nuestro tiempo.** Tomo III. Instituto de Estudios Políticos. Madrid, España. 1975.

SELIGMAN, Ben B. **Principales corrientes de la ciencia económica moderna (El pensamiento económico después de 1870),** Editorial Oikos-Tau. Barcelona, España. 1967

VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y derecho tributario.** Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina. 2003.

VON MISES, Ludwig. **La acción humana (Tratado de economía).** Tomo II. Fundación Ignacio Villalonga. Valencia, España. 1960.

### **Legislación:**

**Constitución Política de la República de Guatemala,** Asamblea Nacional Constituyente. 1985

**Ley del Impuesto al Valor Agregado.** Decreto 27-92

**Ley del Impuesto de Solidaridad** Decreto 73-2008

**Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.** Decreto No. 37-92.

**Ley del Impuesto sobre la Circulación de Vehículos terrestres, marítimos y aéreos.** Decreto 70-94

**Ley del Impuesto sobre Productos Financieros.** Decreto 26-95

**Ley del Impuesto sobre la distribución de Bebidas Alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas.** Decreto 21-04

**Ley del impuesto específico sobre la Distribución de bebidas gaseosas, bebidas isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada** Decreto 09-2002.

**Ley del Impuesto específico a la distribución de Cemento.** Decreto 79-2000.

**Ley de impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y combustibles derivados del petróleo.** Decreto 38-92.

**Ley de impuesto sobre pasajes aéreos Internacionales,** Decreto 1752

**Ley de tabacos y sus productos,** Decreto 61-77.



**Ley del impuesto extraordinario y temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz,**  
Decreto 19-04

**Ley de Actualización Tributaria.** Decreto 10-2012

