



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSGRADO  
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO



**“ANÁLISIS DEL PRESUPUESTO NACIONAL EN FUNCIÓN DE LA  
RECAUDACIÓN NACIONAL”**

José Rolando Secaida Morales  
Carné 11108

Guatemala, septiembre de 2018

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSGRADO  
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

**“ANÁLISIS DEL PRESUPUESTO NACIONAL EN FUNCIÓN DE LA  
RECAUDACIÓN NACIONAL”**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por el Licenciado

**JOSÉ ROLANDO SECAIDA MORALES**

Previo a conferírsele el Grado Académico de

**MAESTRO EN DERECHO TRIBUTARIO**

**Guatemala, Septiembre 2018.**

**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:	Lic. Henry Arriaga
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

**CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

DECANO:	Lic. Gustavo Bonilla
DIRECTOR:	Dr. Ovidio David Parra Vela
VOCAL:	Dr. Nery Roberto Muñoz
VOCAL:	Dr. Hugo Roberto Jauregui
VOCAL:	MSc. Eswin Iván Romero Morales

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

PRESIDENTE:	MSc. Pablo Andrés Bonilla Hernández
VOCAL:	MSc. Felix Rodolfo Ayala López
SECRETARIO:	MSc. Ana Lucia Barrios Solares

RAZÓN: «El autor es el propietario de sus derechos de autor con respecto a la Tesis sustentada». (Artículo 5 del Normativo de tesis de Maestría y Doctorado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Postgrado).

Doctor  
Ovidio David Parra Vela  
Director Escuela de Estudios de Postgrado  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala

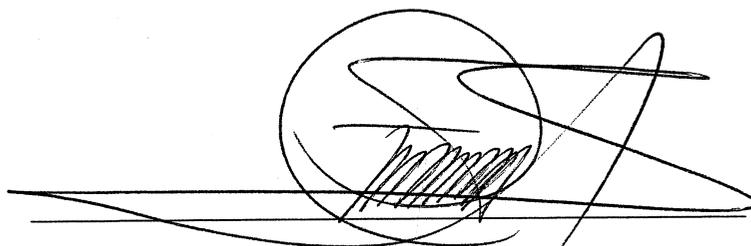
Estimado Doctor Parra Vela:

Lo saludo respetuosamente deseándole bienestar en sus actividades al frente de la Escuela de Estudios de Postgrado.

Por medio de resolución RES. D.E.E.P. D.T. 124-2017 de la Dirección de la Escuela de Estudios de Postgrado, de dieciséis de mayo de dos mil diecisiete, se me asignó para su tutoría, la **Tesis de Maestría en Derecho Tributario** del Licenciado **José Rolando Secaida Morales**, titulada **“ANÁLISIS DEL PRESUPUESTO NACIONAL EN FUNCIÓN DE LA RECAUDACIÓN NACIONAL”**.

Después de revisar y discutir el informe final que contiene la Tesis de Maestría en Derecho Tributario del Licenciado **José Rolando Secaida Morales** y realizadas las observaciones correspondientes, es mi opinión que su contenido llena los requisitos que exige el Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado de la Escuela de Estudios de Postgrado, por lo que emito mi dictamen favorable a la misma, para que continúe el trámite correspondiente y pueda ser defendida en su examen privado.

Quedo a sus órdenes y me suscribo respetuosamente:

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized 'A' and 'G' intertwined, with a horizontal line underneath. The signature is written over a circular stamp area.

**DOCTOR ANIBAL GONZÁLEZ DUBÓN**

Guatemala, 7 de septiembre de 2018

Dr. Ovidio Parra Vela  
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala.

Señor director:

Por la presente, hago constar que he realizado la revisión de los aspectos de redacción y ortografía de la tesis denominada:

**ANÁLISIS DEL PRESUPUESTO NACIONAL EN FUNCIÓN DE  
LA RECAUDACIÓN NACIONAL**

del Lic. José Rolando Secaida Morales, estudiante 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.

En tal sentido, considero que, después de haber realizado las correcciones indicadas, el texto puede imprimirse.

Atentamente,



Dra. Gladys Tobar Aguilar  
Revisora

Colegio Profesional de Humanidades  
Colegiada 1450

*Gladys Tobar Aguilar*  
LICENCIADA EN LETRAS  
Colegiada 1450

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

**SECRETARÍA**

07 SET. 2018

**RECIBIDO**

Hora: 18 Minutos: 18

OFICIAL: 



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

**D.E.E.P. ORDEN DE IMPRESIÓN**

**LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA,** Guatemala, 25 de septiembre del dos mil dieciocho.-----

En vista de que el Lic. José Rolando Secaida Morales aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario**, lo cual consta en el acta número 32-2018 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“ANÁLISIS DEL PRESUPUESTO NACIONAL EN FUNCIÓN DE LA RECAUDACIÓN NACIONAL”**. Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

**“ID Y ENSEÑAD A TODOS”**



**Dr. Ovidio David Parra Vela**  
**DIRECTOR DE LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

## **DEDICATORIA**

- A DIOS:** Por su inmensa protección.
- A MIS PADRES:** Miguel Ángel Secaida (+) y Juana Morales de Secaida (+), que en el firmamento están disfrutando de mis triunfos.
- A MI ESPOSA:** Blanca Falla de Secaida, por su amor y comprensión.
- A MIS HIJOS, ESPOSA Y ESPOSOS:** Rolando Humberto y Mónica, Blanca Lisette y Hugo Armando, Claudia Raquel y Juan Carlos, que este triunfo sea motivo de inspiración y ejemplo.
- A MIS NIETOS:** José Rolando, Jimena Paola, Briana, María José, Marianne, Hugo Armando, Valentina María y José Fabián, por su cariño especial que siempre me brindan.
- A MIS HERMANOS Y HERMANAS:** Álvaro, Horacio, Lubia, Odilia y Griselda, por su apoyo fraternal.
- AL DOCTOR ANÍBAL GONZÁLEZ DUBÓN**
- A:** Por toda la orientación y conocimiento brindado para el desarrollo de la presente investigación.
- A:** La Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad San Carlos De Guatemala y a mis compañeros docentes en especial al Licenciado Isaías Estrada Quintanilla.
- A:** Mis compañeros del grupo de Maestría en Derecho Tributario, gracias por su amistad.
- A:** La Escuela de Estudios de Posgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

## ÍNDICE



No.	Descripción	Página
<b>INTRODUCCIÓN</b>		
<b>CAPÍTULO I</b>		
<b>DOGMÁTICA DEL DERECHO TRIBUTARIO</b>		
1.1	Marco legal del presupuesto	8
1.2	Entidades del sector público	11
1.3	Niveles del presupuesto en el sector público	12
1.3.1	Constitución Política de la República de Guatemala	12
1.3.2	Leyes ordinarias	20
1.3.3	Acuerdos	24
1.4	Clasificación del presupuesto	25
1.4.1	Presupuesto por programas	25
1.4.1.1	Programa	25
1.4.1.2	Subprograma	26
1.4.1.3	Actividad	27
1.4.1.4	Proyecto	28
1.4.1.5	Obra	30
1.4.2	Presupuesto por resultados	31
1.2.2.1	Metodología	32
1.5	Marco legal de la política fiscal	36
1.6	Recaudación fiscal	39
1.7	Qué es la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)	40



1.8	Sistema tributario	
1.9	Sistema regresivo	
1.10	Sistema progresivo	46
1.11	Fuentes de financiamiento	47
1.12	Estructura del presupuesto de ingresos	47
1.12.1	Ingresos tributarios	48
1.12.1.1	Directos	49
1.12.1.2	Indirectos	50
1.12.2	Ingresos no tributarios	50
1.12.3	Contribuciones a la seguridad y previsión social	50
1.12.4	Venta de bienes y servicios	51
1.12.5	Rentas de la propiedad	51
1.12.6	Transferencias corrientes	51
1.12.7	Recursos de capital	51
1.12.8	Recuperación de préstamos a largo plazo	52
1.12.9	Disminución de otros activos financieros	52
1.12.10	Deuda pública	52
1.12.11	Deuda interna	55
1.12.12	Deuda externa	55
1.12.13	Gasto público	56



## CAPÍTULO II

### CLASIFICACIÓN DEL GASTO PÚBLICO

2.1	Clasificación por finalidad y función	59
2.2	Clasificación por objeto de gasto	63
2.3	Clasificación por tipo de gasto	65
2.4	Presupuesto público	65
2.4.1	Proceso presupuestario	67
2.4.2	Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado	74
2.4.2.1	Presupuesto aprobado	75
2.4.2.1	Presupuesto vigente	75
2.4.2.3	Presupuesto ejecutado	76
2.4.3	Modificaciones presupuestarias	76
2.4.3.1	Tipos de modificaciones presupuestarias	77
2.4.3.2	Marco legal de las modificaciones presupuestarias	78
2.4.4	Recursos públicos del Estado	81

## CAPÍTULO III

### RÉGIMEN TRIBUTARIO

3.1	Marco Legal	83
3.2	Metas de recaudación	83
3.3	Estructura del presupuesto de ingresos	85
3.3.1	Carga tributaria	88
3.3.2	Ingresos tributarios	89



3.3.3	Ingresos no tributarios	
3.3.4	Transferencias corrientes	
3.3.5	Déficit fiscal	93
3.3.6	Endeudamiento Público Interne y Externo	94
3.4	Asignación presupuestaria según institución	96
3.5	Ejecución presupuestaria	97

## **CAPÍTULO IV**

### **RELACIÓN ENTRE EL PRESUPUESTO PÚBLICO Y LA POLÍTICA FISCAL (RECAUDACIÓN TRIBUTARIA)**

4.1	Constitución Política de la República de Guatemala	102
4.2	Código tributario y sus reformas	103
4.3	Ley del Impuesto al valor agregado (IVA) y sus reformas	104
4.4	Decreto 10-2012 Actualización Tributaria Libro I Sobre la Renta (ISR)	104
4.4.1	Renta sobre actividades lucrativas	106
4.5	Sistema tributario regresivo	111
4.6	Exenciones tributarias y beneficios fiscales	113
4.7	Egresos	120
4.8	Financiamiento el presupuesto vía deuda interna y externa	125
4.9	Debilidad institucional	125

- 4.10 Efectos de las incongruencias sobre el financiamiento del  
Presupuesto
- 4.11 Reflexiones sobre la problemática nacional



<b>CONCLUSIÓN</b>	131
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	133

## ÍNDICE DE TABLAS



No.	Descripción	Página
1	Meta de recaudación y lo recaudado (En porcentajes), Años: 2010-2015	84
2	Presupuesto de Ingresos Aprobado por Clase, (en millones de quetzales), Años: 2010-2015.	86
3	Carga tributaria, (En porcentajes), Años: 2010-2015	88
4	Ingresos Tributarios, (En millones de Quetzales), Años: 2010-2015	90
5	Ingresos no Tributarios, (En millones de Quetzales), Años: 2010-2015	91
6	Transferencias Corrientes, (En millones de Quetzales), Años: 2010-2015	92
7	Déficit Fiscal, (En porcentajes), Años: 2010-2015	93
8	Endeudamiento Público Interno y Externo, (En millones de Quetzales), Años: 2010-2015	95
9	Asignación presupuestaria según Institución, (En millones de Quetzales), Años: 2010-2015	96
10	Ejecución presupuestaria según Institución, (En porcentajes), Años: 2010-2015	99
11	Gasto Tributario por Actividad o Tipo de Contribuyente, (En millones de Quetzales), Años: 2010-2015	116
12	Tipo de Gasto	121

## ÍNDICE DE FIGURAS



No.	Descripción	Página
1	Presupuesto de ingresos aprobado y vigente, (En millones de Quetzales), Años: 2010-2015	87
2	Ejecución presupuestaria, (En porcentajes), Años: 2010-2015	98
3	Tipo de Gasto, (Estructura Porcentual), Año 2010	122
4	Tipo de Gasto, (Estructura Porcentual), Año 2011	122
5	Tipo de Gasto, (Estructura Porcentual), Año 2012	123
6	Tipo de Gasto, (Estructura Porcentual), Año 2013	123
7	Tipo de Gasto, (Estructura Porcentual), Año 2014	124
8	Tipo de Gasto, (Estructura Porcentual), Año 2015	124



## INTRODUCCIÓN

El presupuesto es un instrumento de política fiscal, que facilita la prestación de los servicios públicos con el objetivo de impulsar cambios en las condiciones de vida de los ciudadanos; por ello, es importante conocer el contenido del mismo, de una forma que ilustre brevemente sus particularidades. En tal sentido, se analiza con base en un presupuesto por programas y con complemento de presupuesto por resultados, lo que provoca que la comprensión del mismo sea factible.

El estudio de la temática del presupuesto y la política fiscal vista como una fuente principal de financiamiento del presupuesto del Estado, se constituye en el principal elemento que tiene el Gobierno para causar efectos redistributivos en la sociedad, mediante la prestación de los servicios. Allí radica la importancia de su análisis y la relación de variables determinando la relación de causalidad entre los mismos (presupuesto, política fiscal).

El grado de recaudación es de vital importancia para el funcionamiento de una sociedad. Los impuestos tanto directos como indirectos son los ejes sobre los cuales gravitan las posibilidades del desarrollo económico y del proceso de cierre de las brechas entre la riqueza y la pobreza. Entre los gravámenes están: el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Decreto 10-2012 de Actualización Tributaria Libro I Impuesto Sobre la Renta (ISR), que en su conjunto forman parte de los ingresos tributarios, que representan una de las principales fuentes de financiamiento en el presupuesto del Estado, es decir, que existe una relación directa entre recaudación y presupuesto, pero al no poder llegar a la meta de recaudación, y tener un déficit fiscal, el Estado se ve en la necesidad de agenciarse de recursos mediante deuda tanto interna como externa.

Guatemala es el país que posee la carga tributaria más baja a nivel de América Latina, además, tiene un sistema tributario regresivo, es decir, que el sistema de impuestos descansa en los de carácter indirectos, como por ejemplo el



Impuesto al Valor Agregado (IVA), donde son las personas con menores ingresos quienes pagan más impuestos.

Estas dos variables del sistema tributario (carga tributaria baja y sistema regresivo), se constituyen en los ejes a partir de los cuales se construye una sociedad de más de 17 millones de habitantes, en donde 9 millones se ubican en los niveles de pobreza y extrema pobreza, con altas tasas de violencia, población desocupada y otros hechos y procesos, que requieren de un sistema tributario más equitativo y en dirección de enfrentar los retos, proporcionar mejores servicios a las grandes mayorías impulsando políticas públicas, que enfrente tan crudas dificultades.

Por tal razón, se hace necesario el análisis de las leyes que afectan a la recaudación, en especial la Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria Libro I Impuesto Sobre la Renta (ISR), ya que estas regulan los principales tributos a nivel nacional, con el fin de encontrar debilidades que afecten la recaudación.

En razón de lo expuesto, la pregunta-problema que es punto de partida de esta investigación es: ¿Es adecuada la legislación presupuestaria existente para formular un presupuesto acorde a la recaudación tributaria nacional?



Como respuesta a lo expuesto anteriormente se plantea la siguiente hipótesis:

La recaudación tributaria está regida por diferentes leyes referidas a diferentes hechos generadores distintos: La Constitución Política de la República de Guatemala, el Código Tributario, Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley de Impuesto sobre la Renta; estas leyes adolecen de las siguientes debilidades: exenciones y un sistema tributario regresivo, las cuales inciden en que la formulación del presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado adolezca de los siguientes problemas: financiamiento vía deuda externa e interna y, en su mayoría, para funcionamiento de la cosa pública.

1.- Variable Independiente: leyes de recaudación tributaria.

2.- Variable Dependiente: Incidencia en la formulación del presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado.

La presente tesis está dividida en cuatro capítulos. En el capítulo I se desarrollan las diferentes teorías para llevar a cabo la investigación como el marco legal del presupuesto, la clasificación del presupuesto, que se divide en presupuesto por programas y presupuesto por resultados, marco legal de la política fiscal, estructura del presupuesto de ingresos.

El capítulo II trata sobre el gasto público, la clasificación por finalidad y función, la clasificación por objeto de gasto, la clasificación por tipo de gasto, el presupuesto público, el proceso presupuestario, las modificaciones presupuestarias, los tipos de modificaciones presupuestarias y los recursos públicos del Estado.

Por su parte, en el capítulo III se indica el régimen tributario, en este caso, se muestran los resultados cuantitativos de la meta de recaudación, la estructura del presupuesto de ingresos, la carga tributaria, los ingresos tributarios, los ingresos no tributarios, las transferencias corrientes, el déficit fiscal, el endeudamiento público interno y externo, la asignación presupuestaria según institución, así como la



ejecución presupuestaria.

Finalmente, en el capítulo IV, se hace referencia a la relación entre el Presupuesto Público y la política fiscal (recaudación tributaria), en donde se analizan las leyes que intervienen de forma directa con la recaudación tributaria como lo es la Constitución Política de la República Guatemala, el Código Tributario, la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria Libro I Impuesto Sobre la Renta (ISR).

Por último, se presenta la conclusión derivada de la investigación, que contiene los resultados de la investigación bibliográfica, legal y empírica; adicionalmente, se incluye la bibliografía, documentos y leyes sobre las que sustenta el presente trabajo.



## CAPÍTULO I

### DOGMÁTICA DEL DERECHO TRIBUTARIO

En el presente capítulo se describen las teorías, los conceptos y las leyes que son de importancia y sirven de respaldo en el desarrollo del presente trabajo en un período de tiempo determinado, por tanto, es necesario profundizar en ellas para llevar a cabo la respectiva investigación.

La política fiscal es el conjunto de medidas que sigue un Gobierno respecto de sus decisiones sobre gastos, endeudamiento y sistema impositivo. La política fiscal tiene como objetivo incentivar el desempeño de una economía para lograr niveles óptimos de crecimiento, inflación y empleo, para evitar inflexiones negativas en el desarrollo económico.

En el modelo de economía de mercado, se asigna al Estado funciones específicas como el fomentar la eficiencia y equidad; a través del sistema tributario que busca obtener los recursos para el financiamiento de programas de inversión pública para el desarrollo social, redistribuyendo la renta, así como lograr el crecimiento y la estabilidad macroeconómica. Ello, por medio de relaciones e instituciones de carácter jurídico y económico, vinculadas al programa del Estado en la captación de recursos financieros mediante la aplicación de las funciones sustantivas de las instituciones responsables.

En Guatemala, la estructura del sistema tributario es regresiva, es decir, que no se basa en la capacidad de pago ni en la justa distribución impositiva, Afectando, como históricamente ha sucedido en los impuestos indirectos, los cuales recaen al



final en la economía de los contribuyentes debido a que son trasladados o cargados a la producción o los costos y su traslación a los precios del consumidor final. También existe otro fenómeno importante en materia de recaudación como son los altos niveles de evasión, comprendiendo todas las actividades realizadas por los sujetos pasivos con el objeto de evitar total o parcialmente el pago de tributos o impuestos y elusión fiscal, en el caso de operaciones evasoras dentro de la legalidad. A partir de los Acuerdos de Paz el Estado debió reorientar hacia un nuevo sistema tributario equitativo de carácter progresivo, en donde el que gana más pague más.

En este contexto, es importante traer a conocimiento diferentes e importantes teorías referentes al sistema fiscal, desarrollándose a continuación en forma breve algunas que son consideradas relevantes para actualizar conocimientos sobre ellas, o bien conocerlas, estudiarlas y realizar ejercicios de reflexión al respecto.

1.- La teoría fiscal marxista, como parte de la teoría económico política del marxismo, señala fielmente la verdadera sustancia y lugar de los impuestos dentro de la economía capitalista. La teoría fiscal vulgar ha intentado rebatir por todos los medios las enseñanzas del marxismo sobre los impuestos y, colocándose frente al marxismo, ha renegado incluso de genios de la clase capitalista de su época progresiva tendencia ascendente, de la talla de Smith y Ricardo (Szentes y Bacskay, 1960, p. 169).



2.- David Ricardo construyó un modelo, el modelo Ricardiano, que parte primero de una teoría de la distribución del ingreso -renta, ganancia y salario- e indica que para el desenvolvimiento de una nación es primordial su estructura fiscal y tributaria, y que una política adecuada en estas cuestiones podría ser desarrollada solamente por medio de una sistemática investigación sobre la naturaleza de las relaciones económicas y su forma de desarrollo en diferentes tipos de circunstancias. Según el propio Ricardo, para usarse y resolver la problemática más aguda a la que se enfrenta todo Gobierno y que es la obtención de recursos por medio de la tributación; es pues, absolutamente inútil, enlistar y evaluar las medidas impositivas -y los gravámenes-; correcto es conocer los fenómenos económicos que ocurren en una sociedad y cómo se producen, para de allí determinar el camino adecuado que seguramente, poco o nada, tiene que ver con el sistema en uso (Retchkimann, 1977, p. 35).

3.- Mundell y Laffer (1972) –de la Escuela Neoliberal– plantean que el sistema fiscal es el instrumento más efectivo que tienen los Gobiernos para cambiar los incentivos de los actores económicos es el sistema impositivo, ya que al reducir los impuestos hay más incentivos para trabajar y producir. El consumidor con más dinero en su bolsillo demanda más, las empresas con dicha reducción tendrán más dinero para contratar más gente, hacer las inversiones requeridas, y enfrentar esa nueva demanda, producir más; al haber más producción y más gente trabajando la base impositiva es más alta. (p. 130)

Los Gobiernos reciben más impuestos aun cuando sus tasas sean más bajas.



Laffer (1972) afirma que “un impuesto de cero obviamente no produce ingreso para el Estado, mientras que un impuesto de 100% mataría las actividades económicas produciendo al igual cero ingresos para el Estado”. (p.130) Laffer (1972) sostiene, que debería existir una curva que conectara ambos extremos. (p. 130)

4.- Como representante de la teoría neoclásica anglosajona se encuentra Alfred Marshall (2006) quien indica que el campo de las finanzas públicas se reduce a los temas relacionados con la distorsión de los precios que generan los impuestos en una economía competitiva de equilibrio parcial; aquí la preocupación principal es estudiar el concepto de la incidencia fiscal. Marshall proporciona una teoría positiva para estudiar los efectos de los impuestos sobre los cambios en los precios relativos y en la producción, en condiciones de equilibrio parcial; más tarde, en los años cincuenta del siglo XX, el modelo marshalliano se extiende al equilibrio general. (págs. 654-670) Marshall (2006) también presenta una teoría fiscal normativa, basada en el enfoque utilitarista de Pigou, para analizar los temas relacionados con la distribución de la carga fiscal entre los individuos. (págs. 654-670)

Pigou, por su parte, plantea una solución al problema de las externalidades negativas, por ejemplo, la contaminación de un río por una industria ubicada en la ribera; la solución consiste en gravar con un impuesto a la industria contaminante para que este influyera en el costo de producción y se redujera la cantidad del producto elaborado (Ekelund y Hébert, 2009, p. 427).

La incorporación al análisis económico de la noción de externalidades permitió



establecer la distinción entre costos privados y costos sociales en los procesos productivos y, con ello, la recomendación de hacer uso de impuestos correctivos para inducir una asignación eficiente.

5.- En la teoría económica liberal, que en el tema de impuestos presenta una postura anti-imposición, puede mencionarse a Joseph Schumpeter, quien plantea el tema de si los impuestos influyen significativamente en el progreso económico. Su estudio fue interesante en el sentido que planteaba la posibilidad de que el Estado, a través de los impuestos, pudiera incidir positivamente en la actividad económica, regulando los mercados y redistribuyendo recursos para un progreso económico más homogéneo de la sociedad. Estas ideas de Schumpeter significaron una de las primeras críticas reflexivas a la vertiente dominante del pensamiento neoclásico en Europa, que no se permitía reflexiones de ese tipo pues consideraba distorsionante la intromisión del Estado en la economía (Rosso Flores, 2011, págs. 46-48).

6.- Conforme al Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria contenido dentro de los Acuerdos de Paz Firme y Duradera en Guatemala, suscritos por el Gobierno de la República y la Unidad Revolucionaria Nacional Guatemalteca (FIDEG, 1998, págs. 135-139), en específico en el capítulo de “Modernización de la gestión pública y política fiscal”, se contemplan aspectos importantes a los que se hace referencia como la consideración de que “la política fiscal es fundamental para el desarrollo sostenible en Guatemala, afectado por los bajos índices de educación, salud, seguridad ciudadana, carencia de infraestructura y otros aspectos que no



permiten incrementar la productividad del trabajo y la competitividad de la economía guatemalteca”.

Se indica acerca de la política tributaria que la misma “debe concebirse en forma que permita la recaudación de los recursos necesarios para el cumplimiento de las tareas del Estado, incluyendo los fondos requeridos para la consolidación de la paz, dentro de un sistema tributario que se enmarque dentro de los siguientes principios básicos:

- a) Ser justo, equitativo y globalmente progresivo conforme al principio constitucional de capacidad de pago.
- b) Ser universal y obligatorio.
- c) Estimular el ahorro y la inversión”.

Como corolario, se procede a realizar las siguientes reflexiones específicamente al indicar que los sistemas fiscales presentan dos limitantes, tanto el espacial, que se refiere al ámbito territorial de un Estado soberano donde se busca implementarse, como el temporal, que determina un período dentro de la historia de ese Estado soberano.

El sistema fiscal guatemalteco debería presentar orden y armonía entre los diversos impuestos, y con los objetivos que se plantea el Estado para su imposición y recaudación, que para el caso de Guatemala es la búsqueda y logro de los objetivos nacionales de país, contemplados en la Constitución Política de la



República.

Con el fundamento anterior, puede indicarse que el Estado de Guatemala presenta un sistema tributario o fiscal inadecuado, deficiente, complicado en su administración, injusto e inflexible. De lo cual se deriva que lo correcto es hablar de un régimen tributario, entendiendo este como imposición inorgánica, sin orden, ni investigación de causas, presentando como objetivo lograr la recaudación de más fondos o recursos económicos sin responder a una Agenda de Desarrollo Económico-Social específica de corto, mediano y largo plazo, que contemple los dos marcos de acción que deben atenderse para resolver la problemática del país. Esta se encuentra dividida en seguridad y desarrollo, que a la vez conforman los marcos políticos que articulan el Estado, de los cuales derivarán la agenda nacional de desarrollo y la agenda nacional de seguridad, luego, en cascada, las políticas públicas sectoriales.

En ese orden el régimen tributario impuesto en Guatemala es resultado y reflejo de la tarea pendiente por parte de las fuerzas democráticas para llegar por medio de acuerdo y diálogo nacional a la definición del Estado que se quiere, y en ese sentido proponer, en un pacto fiscal, entendido este como acuerdo sociopolítico que legitima el papel del Estado y el ámbito y alcance de las prioridades gubernamentales en la esfera económica y social. Derivando en una propuesta de sistema fiscal guatemalteco que deba ser planteado, planificado y ejecutado con base en el análisis estratégico con el objetivo de determinar en este proceso objetivos y metas puntuales, definiendo prioridades, recursos, controlar escenarios



futuros, transparentar recursos, lograr impactos reales en la población, **Influenciar** el futuro y orientar el Presupuesto Nacional de Ingresos y Egresos, que muestre resultados en función de resolver la problemática del país ya indicada anteriormente, y que vendría a cumplir puntualmente la función de este instrumento financiero, que es la distribución equitativa y justa de la riqueza proveniente primordialmente vía tributos de la ciudadanía guatemalteca.

Así, pues, se concluye que como requisito previo para que el Estado pueda actuar de manera eficaz, es necesario ordenar las finanzas públicas en función de la producción privada y el conjunto de la sociedad, específicamente en cuanto a los aspectos de:

- 1.- Gestión macroeconómica coherente.
- 2.- Acelerar el ritmo de crecimiento.
- 3.- Elevar los niveles de ahorro e inversión.
- 4.- Mejorar la distribución.
- 5.- Preservar el medioambiente.

### **1.1 Marco legal del presupuesto**

Los ciudadanos guatemaltecos tienen la libertad de hacer lo que la ley no les prohíbe; sin embargo, los funcionarios públicos tienen la obligación de actuar conforme lo que la ley les manda o asigna como funcionarios en total apego al Estado de derecho.



El marco legal del presupuesto lo constituyen los preceptos de acción vinculados a la expresión del quehacer de la política económica en términos de asignación y destino de los recursos financieros.

Por tal razón, es importante para la administración de los recursos del Estado tener conocimiento sobre las leyes y normas que regulan el presupuesto, ya que estas pueden variar según la clase de entidad pública de que se trate.

También es necesario vincular el presupuesto con el Derecho financiero. Para el autor Matus Benavente (1952), el Derecho financiero es:

La disciplina jurídica que estudia los principios y los preceptos legales que rigen la organización del Estado para la percepción, administración y empleo de los recursos públicos y las relaciones jurídicas a que los impuestos dan origen entre el Estado y los contribuyentes, como las que se generan entre estos como consecuencia de la imposición. (p. 71).

Sin la implementación de un normativo legal, que reglamente la administración de los recursos públicos, sería muy complicada la ejecución de los mismos en virtud que se generaría un desorden administrativo-financiero.

Antes de profundizar en la sustentación legal del presupuesto, es necesario realizar una conceptualización del mismo, para ello se utilizan definiciones de algunos teóricos del presupuesto.



El autor Villegas (1994) indica que presupuesto es: “Un acto de gobierno mediante el cual se prevén los ingresos y gastos estatales y se autorizan estos últimos para un período futuro determinado, que generalmente es de un año”. (p. 220). Cada presupuesto público tiene el criterio de la anualidad, por esa razón la programación y ejecución del mismo es para un período definido.

Por su parte, el autor Benavente (1952) señala en relación con el presupuesto, que el mismo es: “El documento legal en el cual sistemática y anticipadamente se calculan los ingresos y se autorizan los gastos que habrán de producirse en un Estado a un cierto período de tiempo” (p. 70). Los procesos de planificación tienen una expresión en la elaboración del presupuesto, por esa razón es necesario plasmar los ingresos y los gastos en un documento legal que se denomina presupuesto público.

Se puede definir el presupuesto como: el acto que cuenta con carácter administrativo, constituyendo una norma de Derecho, encargada de la regulación de la vida social y económica de un determinado país. Además, cuenta con un significado jurídico y unitario. Es fuente de obligaciones y de derechos para la debida administración, y trae consigo efectos para el resto de los particulares, los cuales pueden cambiar el Derecho objetivo y subjetivo de los terceros. (Santos, 2008, p. 12).

El presupuesto pone de manifiesto la orientación del gasto y su priorización, en



tal sentido, es la expresión máxima de la política económica a corto plazo por medio del cual se pretende cumplir con las funciones del Estado de ser el promotor del desarrollo económico para el país.

El presupuesto debe responder a las demandas ciudadanas en materia de salud, educación, justicia, seguridad e infraestructura, entre otros. Por ello, el factor demográfico tiene una fuerte incidencia sobre el crecimiento del presupuesto; a mayor población se incrementa la demanda de la capacidad del Estado para poder cumplir con sus funciones.

## **1.2 Entidades del sector público**

Las entidades se pueden dividir en dos grandes sectores: sector público financiero y sector público no financiero. Entre las entidades del sector público financiero se pueden mencionar al Banco de Guatemala, la Junta Monetaria, el Ministerio de Finanzas Públicas y el Ministerio de Economía; mientras que en el sector público no financiero se encuentran los ministerios del Estado y secretarías de la presidencia, las entidades descentralizadas, autónomas, empresas públicas y las municipalidades. En el caso de las municipalidades la ley que regula su presupuesto es el Código Municipal y sus modificaciones. En el caso de una entidad autónoma, la respectiva ley del Congreso de la República, por medio de la cual fue creada, así como las normas establecidas por las máximas autoridades de la entidad afectan directamente al presupuesto, pero lo importante es que, para todos los tipos de entidades públicas, la Ley Orgánica del Presupuesto señala los

principales lineamientos en cuanto a los requisitos que deben llenar sus presupuestos, su composición y la evaluación de los mismos.



### **1.3 Niveles del presupuesto en el sector público**

Los procesos que deben cumplirse en relación con los presupuestos públicos son de diversos niveles, los cuales deben ser establecidos según el ordenamiento jurídico vigente:

#### **1.3.1 Constitución Política de la República de Guatemala**

Es la norma de mayor jerarquía en el ordenamiento jurídico guatemalteco, establece que para que el Estado pueda cumplir con sus fines, necesita de recursos financieros para estimar los ingresos y gastos en una forma ordenada, lo cual constituye el presupuesto estatal.

En el capítulo único de la Constitución Política de la República de Guatemala, artículos uno y dos establece la protección a la persona humana y los deberes del Estado, lo cual indica que, aparte de garantizar la libertad, también debe hacerlo en justicia, seguridad y paz para lograr el desarrollo de las personas.

Para elaborar el presupuesto, es necesario seguir las directrices que brinda la Constitución Política de la República de Guatemala (1986), entre ellas están:

Los aportes obligatorios, para cubrir los gastos de las entidades públicas que



son importantes para cumplir con los objetivos por los cuales fueron creadas. Y estos aportes se encuentran detallados en distintos artículos tales como:

En el artículo 79.- “Se establece la creación de la Escuela Nacional Central de Agricultura, la cual debe recibir una asignación no menor del 5 por ciento del presupuesto ordinario del Ministerio de Agricultura”.

Artículo 84.- “Asignación presupuestaria para la Universidad de San Carlos de Guatemala. Corresponde a la Universidad de San Carlos de Guatemala una asignación privativa no menor del cinco por ciento del Presupuesto General de Ingresos Ordinarios del Estado, debiéndose procurar un incremento presupuestal adecuado al aumento de su población estudiantil o al mejoramiento del nivel académico”.

Artículo 91.- “Asignación presupuestaria para el deporte. Es deber del Estado el fomento y la promoción de la educación física y el deporte. Para ese efecto, se destinará una asignación privativa no menor del tres por ciento del Presupuesto General de Ingresos Ordinarios del Estado. De tal asignación el cincuenta por ciento se destinará al sector del deporte federado a través de sus organismos rectores, en la forma que establezca la ley; veinticinco por ciento a educación física, recreación y deportes escolares; y veinticinco por ciento al deporte no federado”.

Artículo 229.- “Aporte financiero del Gobierno central a los departamentos. Los consejos regionales y departamentales, deberán recibir el apoyo financiero

necesario para su funcionamiento del Gobierno central”.



La Constitución Política de la República de Guatemala (1986), en el capítulo IV Régimen Financiero, establece:

En el artículo 257.- “Asignación para las municipalidades. El Organismo Ejecutivo incluirá anualmente en el Presupuesto General de Ingresos Ordinarios del Estado, un diez por ciento del mismo para las municipalidades del país. Este porcentaje deberá ser distribuido en la forma que la ley determine, y destinado por lo menos en un noventa por ciento para programas y proyectos de educación, salud preventiva, obras de infraestructura y servicios públicos que mejore la calidad de vida de los habitantes. El diez por ciento restantes podrán utilizarlo para financiar gastos de funcionamiento. Queda prohibida toda asignación adicional dentro del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para las municipalidades, que no provenga de la distribución de los porcentajes que por ley les corresponda sobre impuestos específicos”.

En el artículo 237 se establece lo siguiente. - “Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado. El Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, aprobado para cada ejercicio fiscal, de conformidad con lo establecido en esta Constitución, incluirá la estimación de todos los ingresos a obtener, detalle de los gastos y la inversión por realizar”.



La unidad del presupuesto es obligatoria y su estructura programática. Todos los ingresos del Estado constituyen un fondo común indivisible destinado exclusivamente para cubrir sus egresos.

Los organismos, las entidades descentralizadas y las autónomas podrán tener presupuestos y fondos privativos cuando la ley así lo establezca. Sus presupuestos se enviarán obligatoria y anualmente al Organismo Ejecutivo y al Congreso de la República, para su conocimiento e integración al Presupuesto General; y además, estarán sujetos a los controles y fiscalización de los organismos correspondientes del Estado. La ley podrá establecer otros casos de dependencias del Ejecutivo cuyos fondos deben administrarse en forma privativa para asegurar su eficiencia. El incumplimiento de la anterior disposición es punible y son responsables personalmente los funcionarios bajo cuya dirección funcionen las dependencias.

No podrán incluirse en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado gastos confidenciales o gasto alguno que no deba ser comprobado o que no esté sujeto a fiscalización. Esta disposición es aplicable a los presupuestos de cualquier organismo, institución, empresa o entidad descentralizada o autónoma.

El Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado y su ejecución analítica son documentos públicos, accesibles para todos los ciudadanos que quiera consultarlos, para cuyo efecto el Ministerio de Finanzas Públicas dispondrá qué copias de los mismos deben resguardarse en la Biblioteca Nacional, en el



Archivo General de Centro América y en las Bibliotecas de las universidades del país. En igual forma, deberán proceder los otros organismos del Estado y las entidades descentralizadas y autónomas que manejen presupuesto propio. Incurrirá en responsabilidad penal el funcionario público que de cualquier manera impida o dificulte la consulta.

Los organismos o entidades estatales que dispongan de fondos privativos están obligados a publicar anualmente con detalle el origen y aplicación de los mismos, debidamente auditado por la Contraloría General de Cuentas. Dicha publicación deberá hacerse en el Diario Oficial dentro de los seis meses siguientes a la finalización de cada ejercicio fiscal. Mientras que en el artículo 238, de la Constitución Política de la República de Guatemala (1986), indica la creación de la Ley Orgánica del Presupuesto, y lo que la misma regulará:

- a) “La formulación, ejecución y liquidación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado y las normas a las que conforme esta Constitución se somete su discusión y aprobación;
- b) Los casos en que puedan transferirse fondos dentro del total asignado para cada organismo, dependencia, entidad descentralizada o autónoma. Las transferencias de partidas deberán ser notificadas de inmediato al Congreso de la República y a la Contraloría General de Cuentas.
- c) No podrán transferirse fondos de programas de inversión a programas de funcionamiento o de pago de la deuda pública.



- d) El uso de economías y la inversión de cualquier superávit e ingresos eventuales;
- e) Las normas y regulaciones a que está sujeto todo lo relativo a la deuda pública interna y externa, su amortización y pago;
- f) Las medidas de control y fiscalización a las entidades que tengan fondos privados, en lo que respecta a la aprobación y ejecución de su presupuesto;
- g) La forma y cuantía de la remuneración de todos los funcionarios y empleados públicos, incluyendo los de las entidades descentralizadas o autónomas. Regulará específicamente los casos en los que algunos funcionarios, excepcionalmente y por ser necesario para el servicio público percibirán gastos de representación. Quedan prohibidas cualesquiera otras formas de remuneración y será personalmente responsable quien las autorice;
- h) La forma de comprobar los gastos públicos; y
- i) Las formas de recaudación de los ingresos públicos.

Cuando se contrate obra o servicio que abarque dos o más años fiscales, deben provisionarse adecuadamente los fondos necesarios para su terminación en los presupuestos correspondientes.

Los lineamientos sobre el proceso presupuestario en lo referente a ejecución, discusión, aprobación y control que toda entidad pública debe llevar a cabo en la elaboración del presupuesto, se detallan en los siguientes artículos”.

Artículo 171.- “Otras atribuciones del Congreso. Se presentan las literales respecto



al tema del presupuesto (...)

b. Aprobar, modificar o improbar, a más tardar treinta días antes de entrar en vigencia, el Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado. El Ejecutivo deberá enviar el proyecto de presupuesto al Congreso con ciento veinte días de anticipación a la fecha en que principiará el ejercicio fiscal. Si al momento de iniciarse el año fiscal, el presupuesto no hubiere sido aprobado por el Congreso, regirá de nuevo el presupuesto en vigencia en el ejercicio anterior, el cual podrá ser modificado o ajustado por el Congreso”.

Artículo 183.- “(Reformado) Funciones del Presidente de la República. Son funciones del Presidente de la República (...)

j) Someter anualmente al Congreso, para su aprobación con no menos de ciento veinte días de anticipación a la fecha en que principiará el ejercicio fiscal, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, el proyecto de presupuesto que contenga en detalle los ingresos y egresos del Estado. Si el Congreso no estuviere reunido deberá celebrar sesiones extraordinarias para conocer del proyecto (...)

w) Someter cada cuatro meses al Congreso de la República por medio del Ministerio respectivo un informe analítico de la ejecución presupuestaria, para su conocimiento y control”.

Artículo 241 de la Constitución Política de la República de Guatemala. - “Rendición de cuentas del Estado. El Organismo Ejecutivo presentará anualmente al Congreso de la República la rendición de cuentas del Estado.

El ministerio respectivo formulará la liquidación del presupuesto anual y la



someterá a conocimiento de la Contraloría General de Cuentas dentro de los tres primeros meses de cada año. Recibida la liquidación, la Contraloría General de Cuentas rendirá informe y emitirá dictamen en un plazo no mayor de dos meses, debiendo remitirlos al Congreso de la República, el que aprobará o improbará la liquidación.

En caso de no aprobación, el Congreso de la República deberá pedir los informes o explicaciones pertinentes y si fuere por causas punibles se certificará lo conducente al Ministerio Público.

Aprobada la liquidación del presupuesto, se publicará en el Diario Oficial una síntesis de los estados financieros del Estado.

Los organismos, entidades descentralizadas o autónomas del Estado, con presupuesto propio, presentarán al Congreso de la República de Guatemala en la misma forma y plazo, la liquidación correspondiente, para satisfacer el principio de unidad en la fiscalización de los ingresos y egresos del Estado”.

La Constitución Política de la República de Guatemala, en su contenido establece la protección a la persona humana en sus derechos individuales y sociales de parte del Estado, como son la prestación de servicios de salud, educación, seguridad entre otros, por lo tanto, para poder cumplir con estos deberes es indispensable contar con un presupuesto tanto de ingresos como de egresos y es en la Constitución donde se establecen las directrices necesarias para su

elaboración y con ello poder cumplir con las necesidades de la sociedad.



### 1.3.2 Leyes ordinarias

Son normas específicas que regulan los presupuestos públicos de determinadas instituciones y son aquellas leyes aprobadas por el Congreso de la República de Guatemala, entre ellas se pueden mencionar las siguientes:

-Ley Orgánica del Presupuesto (Decreto 101-97 del Congreso de la República, modificado por el Decreto 13-2013). Fue creado en el ordenamiento constitucional en el artículo 238, que regula la formulación, programación, organización, coordinación, ejecución, liquidación y control de los ingresos y egresos del Estado, así como lo relativo a la deuda pública, las formas de comprobar los gastos y la recaudación de los ingresos públicos.

El presupuesto en la sociedad guatemalteca toma forma de ley, debido a que el mismo es fuente tanto de Derecho, como de obligaciones determinadas entre el Estado guatemalteco y los particulares que tienen participación activa en la nación. Por ello, para la aprobación del presupuesto en Guatemala se deben cumplir con todos los requisitos que exige la Constitución Política de la República de Guatemala y de la Ley Orgánica del Presupuesto, Decreto Número 101-97 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas. Por lo anotado anteriormente, se puede determinar que el presupuesto en la sociedad guatemalteca es una ley ordinaria, positiva y vigente.



La Ley Orgánica del Presupuesto (1997) y sus reformas del Decreto 13-2013 en el artículo 2 Ámbito de Aplicación de la Ley Orgánica del Presupuesto y sus modificaciones (1997), se establece:

- a) Los Organismos del Estado;
- b) Las entidades descentralizadas y autónomas;
- c) Las empresas cualquiera sea su forma de organización, cuyo capital esté conformado mayoritariamente con aportaciones del Estado; y,
- d) Los Organismos Regionales e Internacionales en los programas o proyectos que reciban, administren o ejecuten fondos públicos; y,
- e) Las Organizaciones no Gubernamentales y Asociaciones sin fines de lucro que reciban, administren o ejecutan fondos públicos, respecto de los mismos, para proveer servicios delimitados por esta ley;
- f) Todas las entidades de cualquier naturaleza que tengan como fuente de ingresos, ya sea total o parcialmente, recursos, subsidios o aportes del Estado, respecto a los mismos,
- g) Los Fideicomisos constituidos con fondos públicos y los fondos sociales;
- y
- h) Las demás instituciones que conforman el sector público.

Según la Ley Orgánica del Presupuesto y sus modificaciones (1997), las diferentes direcciones del Ministerio de Finanzas Públicas son las encargadas de dar normas sobre las técnicas de presupuesto, contabilidad, tesorería y deuda



pública, estas deben ser aplicadas por toda entidad pública, incluidas las municipalidades, las cuales serán de importancia para la elaboración y aprobación del presupuesto de cada una de ellas.

Asimismo, es importante la estructura que debe presentar el proyecto de presupuesto antes de ser aprobado por el Congreso de la República, basándose en la estructura que establece la Ley Orgánica del Presupuesto y su Reglamento (2013), la cual debe quedar de la siguiente manera:

**-Presupuesto de ingresos:** incluye los ingresos que se estima percibir durante el ejercicio fiscal, así como el financiamiento proveniente de préstamos o los saldos de fondos no utilizados al final del año anterior.

**-Presupuesto de egresos:** debe contener todos los gastos que se estima realizar en el año.

**-Disposiciones generales:** son las normas complementarias a la Ley Orgánica del Presupuesto, que tienen vigencia únicamente en el año para el que se aprueban; se refieren básicamente a la ejecución y evaluación del presupuesto.

Luego de ser aprobado el proyecto del presupuesto por el Congreso de la República de Guatemala, este se convierte en la Ley Anual del Presupuesto, el cual como su nombre lo indica, tiene vigencia de un año.



La Ley Orgánica del Presupuesto (1997) en el artículo 27 plantea la distribución analítica, e indica que dentro de los quince (15) días de entrada en vigencia la Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado del ejercicio fiscal correspondiente, el Organismo Ejecutivo aprobará mediante Acuerdo Gubernativo, la distribución analítica del presupuesto, que consiste en la presentación desagregada hasta el último nivel previsto en los clasificadores y categorías programáticas utilizados, de los créditos y realizaciones contenidas en el mismo.

La distribución analítica del presupuesto se considerará información pública de oficio de acuerdo con el Decreto 57-2008, Ley de Acceso a la Información Pública, en su artículo 10, numeral 7.

### **Código Municipal (Decreto 12-2002 y sus reformas)**

Al reconocer la Constitución Política de la República de Guatemala la autonomía de los municipios, estos deberán regirse por el Código Municipal el cual servirá para que las municipalidades de cada municipio tengan una base legal en lo referente a la organización, gobierno, administración, y funcionamiento. Para llevar a cabo la elaboración del presupuesto en las municipalidades deben cumplir con ciertos principios como el de unidad, equilibrio, publicidad, legalidad, capacidad de pago, entre otros, los cuales se detallan en los artículos; 101, 112, 126, 127 y 135, del Código Municipal y sus reformas (2010). Asimismo, se deberá tomar en cuenta la estructura programática del presupuesto, etapas del proceso presupuestario que se detallan en los artículos 129, 131, y 133 del Código

Municipal. Cabe recalcar que existen artículos que también son importantes para tomarlos en cuenta, como lo son los artículos 98 incisos: a, c y j, 110 al 118 y 136 al 138, entre otros.



Las leyes ordinarias constituyen un instrumento importante para la regulación del presupuesto de las distintas instituciones estatales, por ende, estas deben tener un marco normativo coherente para su interpretación en la elaboración del presupuesto, y esto no tienda a confusiones, además lo que establece la Ley Orgánica del Presupuesto sirve supletoriamente para la elaboración de los presupuestos de las municipalidades y de las entidades autónomas y descentralizadas del Estado.

Es importante destacar que las leyes ordinarias deben estar subordinadas a la Constitución Política de la República de Guatemala para evitar contracciones.

### **1.3.3 Acuerdos**

Estas son normas emitidas por el Organismo Ejecutivo, y pueden ser, gubernativos, cuando son lineamientos que provienen del Presidente de la República; o bien ministeriales, cuando provienen de los ministerios. Sobre el tema presupuestario, los acuerdos ministeriales provienen del Ministerio de Finanzas Públicas y tienen validez en entidades específicas sobre temas puntuales.



## **1.4 Clasificación del presupuesto**

El presupuesto se clasifica de la manera siguiente:

### **1.4.1 Presupuesto por programas**

La estructura de un presupuesto por programas y actividades está compuesta por un conjunto de categorías, en virtud de las cuales se distribuyen o se clasifican los fondos para hacer lo programado, esto debe precisarse e integrarse en una nomenclatura uniforme en la que se apoye técnicamente la programación del presupuesto.

Dentro del presupuesto por programas existen las siguientes categorías programáticas: programa, subprograma, proyecto, actividad, obra, tarea o trabajo.

#### **1.4.1.1 Programa**

“Se denomina "programa" a la categoría programática que expresa un proceso de provisión de uno o más productos terminales, contenidos en una red de acciones presupuestarias de una jurisdicción o entidad. El mismo tiene las siguientes características:

- a) Es la categoría programática de mayor nivel en el proceso presupuestario.
- b) Refleja un propósito esencial de la red de acciones presupuestarias que ejecuta una jurisdicción o entidad, expresado como contribución al logro de



los objetivos de la política pública, a través de la provisión de bienes y servicios.

- c) Por lo anterior, se ubica como el nudo final de la red de categorías programáticas de la jurisdicción o entidad.
- d) Se conforma por la agregación de categorías programáticas de menor nivel, las que indican las acciones presupuestarias que participan en su proceso de provisión.” (Bastidas, 2003, p. 23).

#### **1.4.1.2 Subprograma**

“Con esta categoría programática se denota a las acciones presupuestarias cuyas relaciones de condicionamiento se establecen, exclusivamente, con un programa, o más precisamente, dentro de él. Para que un "programa" pueda contener "subprogramas", el centro de gestión del primero tiene que ser divisible en centros de gestión llamados menores, cada uno de los cuales debe ser el responsable de procesos productivos cuya provisión de bienes y servicios contribuya parcialmente a alcanzar la producción o provisión total del programa. Por el contrario, si bajo la categoría "programa" se generan varios productos terminales dentro de la responsabilidad de un solo centro de gestión que no puede ser dividido, es imposible que se abran subprogramas para cada uno de aquellos productos terminales. Las características de la categoría programática "subprograma" son las siguientes:

Especifica la provisión de bienes y servicios de un programa, siendo su



producción o provisión particular parte de la global. Las provisiones parciales resultantes contenidas en la categoría "subprograma", tienen que ser sumables en unidades físicas, sin que se pierda el significado de la unidad de medida de la provisión global que surge del "programa" del cual forman parte. Los insumos requeridos por los procesos productivos o de provisión de todos los subprogramas son sumables en términos financieros y cada tipo de insumo debe serlo también en unidades físicas, lo cual hace posible obtener el valor monetario y físico requerido por insumo y total a nivel del programa respectivo. Para que la categoría pueda ser abierta es necesario que el centro de gestión del programa sea divisible en centros menores de gestión, los que serán responsables de los productos terminales correspondientes a cada subprograma." (Bastidas, 2003, p. 25).

#### **1.4.1.3 Actividad**

“Se ha señalado que una acción operacional, si bien contiene una relación insumo-producto, es solo un proceso que culmina con un producto menor e indivisible. La combinación de acciones operacionales con una finalidad homogénea conforma las tareas, definición de máximo nivel en el ámbito de las acciones no presupuestarias.

En consecuencia, se trata de una dimensión que no justifica la identificación de un centro formal de asignación de recursos, pero que es necesaria para el cálculo de insumos de una actividad y básica para el análisis de eficiencia de la técnica de un centro de gestión.



En ningún caso la tarea habrá de comprender integralmente una producción intermedia o terminal; su producto será cualitativamente diferente al resultado de una actividad, aunque lo integra, razón por la que los resultados físicos de las tareas no son sumables para llegar al producto de la actividad. De ello se deduce que las relaciones de condicionamiento de las tareas respecto de las actividades son siempre exclusivas de tales actividades y, por lo tanto, unidireccionales. Para poder reflejar los procesos contenidos en las acciones presupuestarias cuya producción es intermedia, configurando un centro de gestión al que corresponderá la asignación formal de recursos reales y financieros, se recurre a la categoría programática denominada actividad. En suma, la categoría programática actividad denomina a una acción presupuestaria de mínimo nivel y es indivisible a los fines de la asignación formal de recursos.” (Bastidas, 2003, p. 26).

#### **1.4.1.4 Proyecto**

“La categoría programática "proyecto" remite a la fase de ejecución del ciclo de vida de un proyecto de inversión, de manera tal que dicha categoría se abre en el presupuesto solo cuando se tienen que asignar los recursos para dar comienzo a la ejecución de la propuesta de inversión y desaparece cuando las propiedades de la planta y equipo están en condiciones de generar los bienes o servicios para los que se ejecutó.

En este sentido restringido, entonces, la categoría programática "proyecto"



denomina a una propuesta de inversión real mediante la generación de propiedades planta y equipo que es un bien de capital, definido como una unidad de producción mínima autosuficiente y destinado a crear, ampliar o modernizar la capacidad de oferta de bienes o servicios determinados. En suma, el producto presupuestario de ese proceso de producción contenido bajo la categoría programática "proyecto" es una unidad productiva de bienes y servicios, por ejemplo, un hospital, un dique, una escuela, una carretera, entre otros.

Cuando la incorporación de las propiedades, planta y equipo al patrimonio del sector público resulta de un proceso de producción, ejecutado directamente (producción propia) o indirectamente, mediante la ejecución por contratista, bajo la responsabilidad de un centro de gestión, corresponde utilizar la categoría programática "proyecto". En cambio, cuando la incorporación de las propiedades planta y equipo se realiza directamente por su simple adquisición, sin que medie ningún proceso de producción previo a su puesta en uso, corresponde considerarlo como un insumo, es decir, gasto de capital (bienes de uso).

Resumiendo, en el marco de la técnica de presupuestación por programas, los gastos que conforman la inversión real directa pueden incluirse en el presupuesto bajo dos categorías programáticas: "proyecto" o "actividad". Un mismo bien de capital puede pertenecer a las dos categorías según su ubicación en la red de relaciones productivas. Por ejemplo, los muebles para una oficina de recaudación de impuestos serán gastos de capital (bienes de uso) dentro de la actividad denominada "recaudación impositiva", en tanto que el mobiliario formase parte de



las nuevas oficinas en construcción, estarán incluidos en el proyecto "Construcción Delegaciones DGI", por ejemplo. En ambos casos, se trata de erogaciones destinadas a iniciar, incrementar, mejorar, reconstruir o reponer la capacidad instalada del sector público para producir bienes o prestar servicios.

De lo anterior, se infiere que todo gasto que se realice bajo la categoría programática "proyecto" es registrado como inversión real directa -excluidos los gastos de la función defensa-, pero no toda inversión real tiene que ser hecha bajo la categoría "proyecto". También son una inversión real, pero bajo la categoría programática de "actividades", la propiedad planta y equipo adquiridos y no producidos por una organización estatal." (Bastidas, 2003, p. 30).

#### **1.4.1.5 Obra**

Las dos categorías de relevancia presupuestaria en que se dividen los "proyectos" son: las "actividades específicas" y las "obras". En las primeras se incluyen las acciones necesarias para que la fase de ejecución del proyecto de inversión, esto es, la utilización de los recursos financieros asignada a la categoría programática "proyecto", sea efectuada con la oportunidad y en las formas diseñadas en la preparación del mismo. Se trata, particularmente, de las funciones de dirección y coordinación, supervisión técnica, seguimiento y control, comúnmente involucrados en la denominación genérica de "administración de proyectos".



El valor de los recursos humanos y materiales utilizados en estas tareas forma parte del costo total de la inversión. Más aún, deberán formar parte del costo total todos aquellos estudios, investigaciones, asesoramientos, en general, servicios técnicos y profesionales, que tengan que ser utilizados durante el transcurso de la ejecución del proyecto. Ello puede dar lugar a que mediante el seguimiento de la misma se verifique la existencia de ejecución financiera del presupuesto sin el correspondiente avance físico de los proyectos de inversión, sobre todo cuando este es medido solo en términos de los componentes materiales de sus obras.

La segunda categoría en que se puede subdividir un "proyecto" es la categoría programática "obra". Los proyectos de inversión pueden desagregarse, por razones técnicas o de ordenamiento en la ejecución, en diversos componentes, los cuales, en una secuencia temporal y de mutua complementación, permiten que, unificados, se cumplan los propósitos del proyecto al conformar la estructura de diseño de la unidad productiva, expresada en el respectivo bien de capital (Bastidas, 2003, p.33).

#### **1.4.2 Presupuesto por resultados**

El presupuesto por resultados "comprende la aplicación en el ciclo presupuestal, de principios y técnicas para el diseño, ejecución, seguimiento y evaluación de intervenciones con una articulación clara sustentada en bienes y servicios a ser provistos a un determinado grupo o población objetivo (productos) y en los cambios generados en el bienestar ciudadano (resultados), a ser logrados bajo criterios de eficiencia, eficacia y equidad" (Flavio, 2010, p.16).



#### **1.4.2.1 Metodología**

Según la planificación de presupuesto por resultados para el sector público de Guatemala, se debe seguir el proceso que incluye, la planificación y programación, la cual se diseña e implementa por medio de diferentes etapas siendo las siguientes:

- **Etapas 1: diagnóstico o análisis de situación**

A partir de un diagnóstico de la situación actual, la planificación estratégica establece cuáles son las acciones que se tomarán para llegar a un “futuro deseado”, el cual puede estar referido al mediano o largo plazo. La definición de objetivos estratégicos, los indicadores y las metas, permiten establecer el marco para la elaboración de la programación operativa anual, que es la base para la formulación del proyecto de presupuesto.

El proceso de diagnóstico o análisis situacional se inicia con la definición de las áreas o el sector sobre los que se va a trabajar, la identificación de las instituciones públicas que tienen competencias relevantes sobre cada uno de ellos y el nombramiento de la institución rectora del sector.

Esta etapa consiste en el análisis preciso y confiable de un problema (condición de interés) sobre el cual se desea incidir, conocer su magnitud, las causas que lo provocan y las intervenciones que disminuyan, incrementen, mantengan o eliminen (según sea el caso) las citadas causas. Regularmente, es un problema considerado



prioridad, porque limita el desarrollo y las oportunidades de los ciudadanos.

Es importante que el contenido del diagnóstico sea útil para la formulación de las estrategias y el diseño de los resultados que se pretenden alcanzar; es decir, se requiere que sea comprensivo y que esté fundamentado en el conocimiento vigente que al respecto se encuentre disponible.

“Define el punto de partida institucional y tiene como propósito identificar las prioridades en términos de los problemas y sus causas a atender. Es una de las bases fundamentales para la posterior identificación de los resultados institucionales y/o estratégicos” (Ministerio de Finanzas Públicas, 2013, p. 9).

- **Etapas 2: diseño (resultados y sus cadenas causales y la definición de productos)**

En esta etapa se determina, sobre la base de la evidencia encontrada, ¿cuál es el cambio que se desea efectuar en las condiciones de vida del ciudadano?, ¿cómo se va a lograr ese cambio deseado? Por ende, debe realizarse el diseño de una estrategia.

Dentro del contexto de la gestión por resultados, la definición de resultados e intervenciones diseñadas bajo esta metodología se le denomina “Programación presupuestaria por resultados”.



La programación debe definirse en función de los resultados estratégicos, institucionales y productos, que el país debe implementar con relación a una problemática específica o condición de interés. Esto permite alinear los esfuerzos presupuestarios de la administración pública en función del logro de los resultados, independientemente de las responsabilidades sectoriales e institucionales en el desarrollo de las intervenciones.

La alineación de las acciones del Gobierno debe ser abordadas en forma articulada por una o varias instituciones y las estrategias diseñadas de forma que en su conjunto logren los resultados que la población requiere y valora (Ministerio de Finanzas Públicas, 2013, p. 11).

- **Etapas 3: implementación**

Una vez definido el diseño de la estrategia de causalidad, es indispensable definir un modelo operativo que permita identificar los requerimientos logísticos para entregar los bienes y servicios a la población y además programar presupuestariamente los productos vinculados a los resultados previstos (Ministerio de Finanzas Públicas, 2013, p. 38).

- **Etapas 4: seguimiento y evaluación**

El seguimiento es un proceso continuo de medición de avances de las metas programas en todos los eslabones de la cadena de resultados, durante el proceso



de ejecución de los programas. Su propósito es mejorar la toma de decisiones gerenciales reduciendo la incertidumbre y aumentando las evidencias.

La evaluación debe llevarse a cabo al finalizar la ejecución de las intervenciones. Consiste en verificar si las intervenciones contribuyeron efectivamente al logro de los resultados previstos y efectuando el cambio esperado en el ciudadano y su entorno. Determina el cumplimiento de los resultados planteados, la eficiencia de la implementación, su efectividad, impacto y sostenibilidad.

Los aspectos de utilidad y factibilidad del seguimiento y de la evaluación en los cuales se debe puntualizar son los siguientes:

- a) Los indicadores a seleccionar deben ser parte de la línea que concreta el insumo con el resultado final, representados en el diagrama de un modelo lógico.
- b) La información necesaria para diseñar el programa y elaborar los modelos lógicos, es la misma información que se necesita para llevar a cabo los procesos de seguimiento y evaluación.
- c) Deben contar con criterio bien fundamentados para identificar “qué evaluar” y en qué momento aplicar la evaluación.
- d) No todo el programa requiere ser evaluado al mismo tiempo. Se debe



priorizar cuáles son las cadenas de resultados más relevantes, y al interior de cada una de ellas, identificar cuál flecha o flechas son convenientes de evaluar en ese momento de desarrollo en que se encuentra el programa (Ministerio de Finanzas Públicas, 2013, p. 46).

### **1.5 Marco legal de la política fiscal**

La Política Fiscal en el país es importante en virtud, que es una política redistributiva del ingreso en la sociedad, es por esa razón que cuanto más efectiva es la misma, mayor puede ser el nivel de ingresos del presupuesto de la nación, el cual sirve con instrumento de desarrollo, para la ejecución de importantes proyectos de beneficio social. Esta rama de política económica debe de coordinarse con otras ramas de la misma, como la monetaria, cambiaria y crediticia, con el objetivo que las mismas se orienten aun fin que es el beneficio de la población del país y mantener la estabilidad económica.

Al respecto, el Estado se ve en la necesidad de contar con bases legales en la elaboración, aprobación, ejecución y control del presupuesto el cual es un instrumento importante en la política fiscal y como se mencionó con anterioridad, se rige por las siguientes leyes:

- a) La Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas. Esta es la máxima ley, fundamental y de mayor jerarquía. En ella se establecen tanto los derechos y obligaciones de los guatemaltecos, así



como la estructura del Estado y su organización, todas las demás leyes están subordinadas a la Constitución Política de Guatemala.

En este sentido, dentro de las diferentes atribuciones del Congreso de la República, constitucionalmente le corresponde la aprobación del Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado, el cual recibe del Ejecutivo a través del Ministerio de Públicas, es decir que la Constitución República de Guatemala designa el Presidente de la República a someter el presupuesto al Congreso para su aprobación. En el capítulo IV de la Constitución se encuentra el Régimen Financiero por medio del cual ordena la forma cómo se financiará y se gastará el presupuesto a través de las diferentes entidades de la administración gubernamental.

En cuanto al tema del financiamiento dicta en el capítulo II, sección segunda, dentro de las atribuciones del Congreso de la República, artículo 171 denominado Otras Atribuciones del Congreso, inciso i, indica lo siguiente: “Contraer, convertir, consolidar o efectuar otras operaciones relativas a la deuda pública interna o externa. En todos los casos deberá oírse previamente las opiniones del ejecutivo y de la Junta Monetaria; para que el Ejecutivo, la Banca Central o cualquier otra entidad estatal pueda concluir negociaciones de empréstitos u otras formas de deudas, en el interior o en el exterior, será necesaria la aprobación previa del Congreso, así como para emitir obligaciones de toda clase”.

- b) Ley Orgánica del Presupuesto (Decreto 101-97 del Congreso de la República) reformado por el Decreto 13-2013 del Congreso de la República.



Esta ley es la que norma el Sistema Integrado de Administración Financiera (SIAF) (Sistema Presupuestario, de Contabilidad, Tesorería y Crédito Público), normativa que es aplicable a todas las entidades que conforman el sector público, incluyendo a las municipalidades. El SIAF tiene el objeto de centralizar la normativa y descentralizar la operación.

La Ley Orgánica del Presupuesto es la segunda Ley después de la Constitución Política de la República de Guatemala que rige todo lo referente en materia presupuestaria, y es la encargada de la formulación, programación, organización, coordinación, ejecución, liquidación y control de los ingresos y egresos del Estado.

- c) Ley General de Aprobación del Presupuesto. Esta ley tiene vigencia de un período fiscal (un año), es aprobada por el Congreso de la República, es complementaria a la Ley Orgánica del Presupuesto y su Reglamento, además indica la manera detallada cómo debe estar conformado el presupuesto tanto de ingresos como de egresos.
- d) Legislación tributaria. Además de las leyes descritas con anterioridad, y que son relevantes para el análisis de la política fiscal en Guatemala, es necesario detallar las diferentes leyes que sirven para la recaudación de impuestos y sin las cuales no sería posible la formulación del presupuesto en las diferentes entidades del sector público, ya que no contarían con fondos para lograr realizarlo.



A ese respecto, además del Código Tributario, se incluyen leyes que regulan la recaudación de impuestos y que son de importancia en la generación de ingresos para el presupuesto, por lo que se pueden mencionar las siguientes: Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos, Ley del Impuesto Específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada. Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, Ley de Tabacos y sus Productos y dentro de estas las más importantes por el monto que generan a la carga tributaria son: la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento, y el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria Libro I Impuesto Sobre la Renta (ISR) y sus reformas.

## **1.6 Recaudación fiscal**

Es el procedimiento por medio del cual se aplican leyes tributarias, para que el ente recaudador realice la captación de impuestos sean estos directos o indirectos, mide la cantidad total de dinero que se recauda y que será la parte fundamental para financiar los servicios públicos que presta el Estado. La política fiscal dentro de un proceso económico debe de coordinarse con el conjunto de políticas económicas del país, con el propósito que tengan un fin último como son



la reducción de las desigualdades y mejoramiento de los bienes públicos. Asimismo mediante la aplicación de una política fiscal progresiva debe de mejorarse el proceso de recaudación fiscal.

### **1.7 Qué es la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)**

Según el Decreto 1-98 del Congreso de la República en su artículo 1, indica que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), se crea como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios. El artículo 3 del decreto 1-98 establece las funciones específicas de la SAT entre las cuales se describen las siguientes:

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.
- b) Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza para tributaria o no



arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero.

- c) Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios.
- d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
- e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas.
- f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras.
- g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el



ramo aduanero.

- h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- i) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.
- j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.
- k) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines.
- l) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Asimismo, evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.



- m) Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.
- n) Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el artículo 44 de esta ley.
- o) Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.
- p) Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos. Y,
- q) Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

En el año de 1997 el Gobierno de Guatemala inicio la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos



fiscales contenidos en los acuerdos de paz y el programa de modernización del sector público.

Desde el punto de vista jurídico el decreto 1-98 Ley Organica de la Administración Tributaria SAT es un instrumento eficaz creado por las condiciones sociales de la época, con la finalidad de hacer eficiente la recaudación tributaria y que el Estado cumpla con su fin de realizar el bien común. No obstante, en función de las condiciones actuales se hace necesario hacerla más eficiente para cumplir con los fines específicos de incrementar la carga tributaria del país y que obedezca a una adecuada política fiscal.

Asimismo, al considerar su funcionalidad técnica, administrativa y capacidad de tributación, se considera como ineficiente, debido a la baja calidad de los servicios, lo cual afecta directamente a los contribuyentes, como también los actos de corrupción que han sucedido en dicha institución.

Derivado de lo anterior la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), debe enfocarse en los siguientes ejes para su mejoramiento:

- a) Recuperación de la imagen Institucional.
- b) Control y seguimiento.
- c) Competitividad.
- d) Administración Eficiente.

Lo cual puede representar una oportunidad para la búsqueda de la reducción



de la brecha fiscal y el sostenimiento de los ingresos tributarios.

## 1.8 Sistema tributario

Un sistema tributario es el conjunto de impuestos establecidos por la Administración Pública, cuyo fin principal es la obtención de ingresos para el sostenimiento del Gasto Público, es decir, el cubrimiento de las necesidades de la sociedad en general.

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

Otros autores definen el sistema tributario como: “el conjunto de instituciones y tributos que configuran el ordenamiento fiscal nacional, para un periodo determinado. Es preciso advertir de inmediato que no cualquier conjunto o suma de impuestos constituyen un sistema tributario. Para que se pueda denominar así, es preciso que las exacciones tributarias den amplia respuesta a toda una serie de principios filosóficos, políticos, jurídicos, económicos y técnicos que son los sectores del tal sistema. Por otra parte, además del conjunto de tributos así diseñados, el sistema tributario debe contar con una serie de instituciones que garanticen la exactitud del cumplimiento de las obligaciones fiscales, tanto por parte de los administrados como por parte de la administración” (Ahijado, 1996, p. 596).



“El conjunto de reglas y principios que constituyen la estructura básica del régimen impositivo de un Estado” (Osorio, 2006, p. 894).

En Guatemala históricamente el sistema tributario, está poco desarrollado, por lo cual se considera necesario el fortalecimiento y aplicación de leyes fiscales, además de una infraestructura adecuada que permita alcanzar a futuro mejores resultados.

### **1.9 Sistema regresivo**

Un sistema impositivo es regresivo, cuando los impuestos se cobran a todos por igual; es decir, la tasa o gravamen no guarda relación con la capacidad económica o el nivel de ingresos de un contribuyente individual o empresa, por lo tanto, una persona individual o jurídica de menos recursos pagará la misma cantidad de dinero en impuesto que una adinerada. La característica principal del sistema regresivo es que los impuestos indirectos representan una proporción muy alta en relación a los impuestos directos.

### **1.10 Sistema progresivo**

El sistema de imposición progresivo, es cuando los impuestos tienen en cuenta la capacidad económica de una persona o empresa; con este tipo de impuesto los que más recursos obtienen, son los que pagan más, es decir, a medida que la



capacidad económica de una persona o empresa aumenta, la cantidad de dinero que esta debe pagar por el impuesto también aumenta, por tanto, este sistema de tributación es más justo.

### **1.11 Fuentes de financiamiento**

Se refiere al origen de los recursos (o ingresos) con los cuales se espera cubrir el pago de los bienes y servicios necesarios para desarrollar los programas y proyectos contenidos en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado correspondiente un ejercicio fiscal.

Dentro de las fuentes de financiamiento, se tiene, entre otras:

- a) Ingresos corrientes,
- b) Ingresos IVA-Paz,
- c) Ingresos propios,
- d) Donaciones,
- e) Préstamos,
- f) Colocaciones de Bonos del Tesoro.

### **1.12 Estructura del presupuesto de ingresos**

El presupuesto de ingresos se estructura de la manera siguiente:



### 1.12.1 Ingresos tributarios

Son todos aquellos ingresos que obtiene el Estado originados de contribuciones obligatorias que hacen los guatemaltecos por medio de impuestos ya sean directos o indirectos, esto con el único fin de que el Estado se agencie de recursos financieros suficientes para llevar a cabo sus objetivos. Entre ellos se pueden mencionar, los intereses que se recaudan por la mora existente en el efectivo pago de impuestos, así como también las multas que se hayan cobrado por la mora o la falta de pago del impuesto.

El artículo 11 del Código Tributario (1991) estipula: "Qué el impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal no relacionada concretamente con el contribuyente".

En otras palabras, es la cantidad de dinero que, de acuerdo a la legislación vigente, proporcionan las personas para satisfacer las necesidades públicas o colectivas de la población. Estos recursos son recaudados por la administración tributaria, y luego son distribuidos en programas y proyectos prioritarios a favor de la población, a través del Presupuesto de la Nación.

El autor Manuel Matus Benavente indica que impuesto es: "Una cuota en dinero



recabada por el Estado de los particulares y de acuerdo a reglas fijas, para financiar servicios de interés general de carácter indivisible” (Benavente, 1952, p. 132)

Los impuestos, como se mencionó con anterioridad, se dividen en directos e indirectos, lo cuales se detallan a continuación:

### 1.12.1.1 Directos

Como lo señalan Musgrave (1994) “la mayoría de escritores definen los *impuestos directos*, como aquellos que se aplican inicialmente sobre el individuo o la familia que se entiende que soporta la carga, a lo que se puede sumar que estos son aquellos que tienen la particularidad de gravar la obtención de renta (bienes y derechos) y el patrimonio, también tienen la característica de ser progresivos, es decir a más ingresos se paga proporcionalmente más” (p. 261).

Entre estos impuestos se pueden mencionar: impuesto sobre la renta, impuesto único sobre inmuebles, impuestos sobre el patrimonio, entre otros.



### **1.12.1.2 Indirectos**

“Son aquellos que se aplican en algún otro punto del sistema pero que se entienden que son trasladados a cualquiera que se suponga soporta finalmente la carga. Se consideran dentro de estos a los que gravan el consumo, estos últimos son proporcionales, es decir, se aplican tipos impositivos constantes y son independientes de la situación económica de cada individuo, por lo que se suelen considerar como más injustos y de carácter regresivo” (Musgrave, 1994, p. 261). Entre este tipo de impuesto se pueden mencionar: impuesto a las importaciones, impuestos sobre productos industriales y primarios, impuesto al valor agregado, impuesto sobre circulación de vehículos, entre otros.

### **1.12.2 Ingresos no tributarios**

Comprenden las entradas al país, de contraprestaciones, son provenientes del uso de bienes del Estado, prestación de servicios, multas e intereses moratorios aplicados por infracciones e incumplimiento de leyes.

### **1.12.3 Contribuciones a la seguridad y previsión social**

Comprende los recursos que se originan por pagos obligatorios y voluntarios, en concepto de aportes patronales y personales, destinados al pago de beneficios de la seguridad social.



#### **1.12.4 Venta de bienes y servicios**

Comprende los recursos provenientes de la venta de bienes y prestación de servicios que efectúa la administración central y las entidades descentralizadas o autónomas, cuya gestión no se realiza bajo criterios empresariales, ni que vendan o distribuyan con fines de promoción en ferias y exposiciones.

#### **1.12.5 Rentas de la propiedad**

Comprende los ingresos provenientes de intereses, dividendos y/o utilidades, arrendamiento de tierras y terrenos y derechos derivados de la propiedad de activos de las entidades del sector público y privado.

#### **1.12.6 Transferencias corrientes**

Comprenden los recursos que provienen por concepto de subsidios, subvenciones o donaciones del sector público, privado o de Gobiernos e instituciones extranjeras, no sujetas a contraprestación en bienes y/o servicios, en cumplimiento de disposiciones legales y contractuales previstas, aplicables a gastos corrientes (Ministerio de Finanzas Públicas, 2013, p. 192).

#### **1.12.7 Recursos de capital**

Se denomina así a todos aquellos ingresos que incluyen entradas al país por la



venta de las propiedades planta y equipo, como los que se indican a continuación:  
la venta de terrenos y tierra, equipo, edificios y maquinaria.

#### **1.12.8 Recuperación de préstamos a largo plazo**

Comprende los recursos originados por la recuperación de préstamos a largo plazo, otorgados al sector privado, público y externo, registrados en su oportunidad como concesión de préstamos a largo plazo.

#### **1.12.9 Disminución de otros activos financieros**

Comprende los recursos que se originan por la disminución neta del activo disponible, de los créditos otorgados a terceros, a corto y largo plazo, anticipos a contratistas y de los activos diferidos, a corto y largo plazo.

#### **1.12.10 Deuda pública**

Este tipo de financiamiento comprende, tanto la deuda pública interna y externa. En relación a la deuda interna son los recursos que el Estado obtiene a través de diferentes mecanismos como operaciones de mercado abierto y letras de tesorería, en tanto la deuda externa puede ser de carácter multilateral, como préstamos con organismos internacionales con el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), Banco Mundial (BM) entre otros, la deuda Bilateral es la que se obtiene por medio de países amigos. El Estado al no contar con la recaudación necesaria, carece de



recursos para financiar el gasto público, un incremento en gasto social representa mejoras en el acceso y cobertura de servicios públicos de salud y educación para las mayorías que viven en condiciones de pobreza y pobreza extrema.

El agenciarse de recursos representa una de las tareas más complicadas, por un lado, se puede enfocar en mejorar los mecanismos de recaudación e incrementar los niveles de la misma. Sin embargo, lograrlo se hace una tarea titánica y se hace necesario financiar el gasto vía deuda.

En tal sentido, Piketty (2015) plantea lo siguiente:

De manera general, el impuesto es una solución infinitamente preferible, tanto en términos de justicia como de eficiencia. El problema de la deuda es que con mucha frecuencia tiene que reembolsarse, de modo que favorece sobre todo a quienes tienen los medios para prestarle al Gobierno, y a quienes hubiera sido preferible hacerles pagar impuestos. (p. 140).

La limitación de recursos para la inversión social es efecto del incremento de las obligaciones en materia de pago del servicio de la deuda. La deuda pública en Guatemala es altamente demandada; los principales bancos del sistema financiero guatemalteco ven en la deuda pública una inversión segura y rentable.

Piketty (2015) plantea las posibles vías para reducir la deuda y, con ello, disponer de más recursos para generar inversión en sectores estratégicos que



incentiven el empleo y la productividad del trabajo, expresa lo siguiente:

“Son tres los principales métodos, que se pueden combinar en diferentes proporciones: impuesto sobre el capital, inflación y austeridad. El impuesto excepcional sobre el capital privado es la solución más justa y la más eficiente. En su defecto, la inflación puede desempeñar un papel muy útil: es así como gran parte de las deudas públicas importantes se reabsorbieron en la historia. La peor solución, tanto en términos de justicia como de eficiencia, es una dosis prolongada de austeridad.” (p. 165).

Un impuesto sobre el capital puede generar un incremento significativo en los niveles de recaudación; mientras que la inflación afecta a los más pobres, cuyos ingresos son fijos, como los asalariados cuya elasticidad salarial no es proporcional al incremento en el nivel de precios. Mientras que la austeridad se puede traducir en crisis en el sistema de salud y educación, que afecta de manera directa a las personas de los tres quintiles con ingresos más bajos.

Cuando un Estado no es capaz de sostenerse por sus fuentes propias de financiamiento como ingresos tributarios, no tributarios o ingresos de capital, recurre a la denominada deuda pública.

El Portal de Transparencia Fiscal indica que deuda pública es el conjunto de obligaciones o compromisos monetarios contraídos o asumidos por el Estado, a



corto, mediano y largo plazo, por sus entidades descentralizadas y autónomas, incluyendo Gobiernos locales, como consecuencia del uso del crédito público, que se encuentran pendientes de pago, de acuerdo con las condiciones previamente establecidas en los respectivos convenios, certificados o títulos. La deuda pública se puede clasificar en deuda pública interna y deuda pública externa.

La deuda externa constituye la suma de deudas que tiene el Estado con entidades extranjeras como el Fondo Monetario Internacional (FMI) o el Banco Mundial (BM), mientras que la deuda interna está conformada por colocaciones en el mercado interno del país, como bonos o valores que reciben los bancos comerciales.

Además, es importante mencionar que será la Ley Orgánica del Presupuesto la que regulará las normas a que está sujeto todo lo relativo a la deuda pública interna y externa, su amortización y pago.

#### **1.12.11 Deuda interna**

La deuda interna es la contraída con personas físicas o jurídicas residentes o domiciliadas en Guatemala, independientemente de la denominación de la moneda en que se contrae la misma. El pago de este tipo de deuda es exigible dentro del territorio nacional. En Guatemala, los sistemas de negociación de bonos, por medio de los cuales se contrata deuda interna son:

- e) Sistemas competitivos (licitación pública, subasta, euromercado).



- f) Sistema no competitivo (ventanilla, negociación directa); sin embargo, para efectos de transparencia no se recomienda la colocación de bonos por medio de negociación directa.

En el caso de Guatemala, esta deuda se ha destinado principalmente hacia la inversión pública, pago de deudas anteriores y cubrir liquidez transitoria de Tesorería. Cabe hacer mención que dentro de las colocaciones se encuentra deuda contraída con residentes o no residentes en el país, razón por la que este tipo de financiamiento ha generado deuda no solamente interna, sino que también externa (Lira, 2009, p. 21).

#### **1.12.12 Deuda externa**

Es producto de los créditos externos recibidos, por el sector público para financiamiento del déficit resultado de ingresos bajos y alto nivel de gasto corriente y de inversión. Generalmente, se amortiza fuera del país y en moneda extranjera.

#### **1.12.13 Gasto público**

En forma sencilla, el gasto público no es más que los recursos invertidos en programas y proyectos con los cuales se atienden las necesidades colectivas de las personas. Es la devolución de los impuestos que la población paga, y que se le retribuyen en servicios públicos (seguridad, educación, salud, entre otros) y en



bienes públicos (carreteras, hospitales, centros y puestos de salud, escuelas, puentes, entre otros).

La sociedad guatemalteca y el gobierno de la república como el encargado de formular por medio del Ministerio de Finanzas Publicas la política fiscal y financiera, está orientado a establecer condiciones que garanticen el manejo prudente de las cuentas fiscales con énfasis en mantener la estabilidad económica y las consecuencias que podrían derivarse de no actuar de dicha manera. La política financiera debe relacionarse con la preservación de mantener los niveles de caja o liquidez y garantizar por medio de indicadores económicos un endeudamiento posible del país, así como su riesgo crediticio. Por lo tanto, debe velarse por el cumplimiento de los compromisos de Estado, que se derivan de las disposiciones constitucionales, compromisos de gobierno, leyes tributarias, conforme a la disponibilidad real de recursos, que nos permite la política fiscal, y determinar una estrategia adecuada para financiar oportunamente los programas de gobierno, respetando el marco legal vigente.





## CAPÍTULO II

### CLASIFICACIÓN DEL GASTO PÚBLICO

En este capítulo se presentan las distintas clasificaciones, que son necesarias para que las entidades del sector público puedan emplear de forma homogénea la metodología y conceptos, que permitan desarrollar las distintas etapas del proceso presupuestario.

#### 2.1 Clasificación por finalidad y función

La clasificación por finalidad, función y división del sector público (o simplemente clasificación funcional), es una clasificación detallada de los objetivos socioeconómicos que persiguen las instituciones públicas por medio de distintos tipos de erogaciones que realizan.

Las finalidades constituyen los objetivos generales que el sector público busca realizar a través de la ejecución del presupuesto. Las funciones, por su parte, definen los diferentes medios que el sector público utiliza para la consecución de los objetivos generales, siendo ejemplos de dichos medios, la prestación de servicios de policía y seguridad ciudadana, servicios de salud pública, reducción de la contaminación y abastecimiento de agua, entre otros.

La clasificación funcional permite realizar comparaciones internacionales



respecto al alcance de las funciones económicas y sociales que desempeña el sector público en cada país. De la misma manera que esta clasificación neutraliza los efectos de los cambios en la organización dentro del sector público, también neutraliza los efectos de las diferencias en la organización entre los países. En un país, por ejemplo, todas las funciones relacionadas con el abastecimiento de agua pueden estar a cargo de un solo organismo gubernamental, mientras que en otros pueden estar distribuidas entre departamentos encargados del medio ambiente, la vivienda y el desarrollo industrial.

En este sentido, esta clasificación se estructura sobre la base de conceptos y definiciones consistentes con el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2001 del Fondo Monetario Internacional (FMI) y la Clasificación de las Funciones de Gobierno (CFG) de las Naciones Unidas, revisados y adaptados de forma que permitan la consolidación de las transacciones económicas y financieras que se llevan a cabo en el sector público guatemalteco.

En cuanto al sistema de codificación, las funciones están clasificadas usando un sistema de tres niveles, de dos dígitos cada uno. En el primero hay 12 categorías denominadas finalidades. Por ejemplo, salud es la finalidad 08 y protección social, la 11. Dentro de cada finalidad se clasifican las funciones propiamente dichas, como, por ejemplo, los servicios de fiscalización (0102) y la defensoría pública penal y derechos humanos (0303). Dentro de cada función hay categorías denominadas divisiones, como servicios de salud y residencias a personas de la tercera edad y



residencias de convalecencia (080304) o la prestación de servicios deportivos (090101).

Todas las erogaciones correspondientes a una función determinada aparecen reunidas en una categoría, prescindiendo de la forma en que se realizaron. Es decir, los pagos de transferencias en efectivo destinados a una función establecida, la compra de bienes y servicios a un productor de mercado que se transfieren a los hogares para esa misma función, la producción de bienes y servicios por parte de una institución del sector público, o la adquisición de un activo para esa misma función, entran todos dentro de la misma categoría.

Los servicios del Gobierno pueden beneficiar a la comunidad ya sea en forma individual o colectiva. La clasificación funcional del gasto se utiliza también, para diferenciar entre los servicios Individuales (SI) y servicios colectivos (SC) prestados por el sector público.

Las unidades de clasificación son, en principio, las transacciones individuales. Cada adquisición de bienes y servicios, pago de sueldos, transferencias, u otras erogaciones deben tener asignado un código de clasificación funcional del gasto, asociado a la categoría programática respectiva o directamente al objeto del gasto, de conformidad con la función a la cual corresponde la transacción.



Puede ocurrir que dentro de la categoría programática de mayor nivel (programa), las categorías de menor nivel (subprograma, proyecto, actividad u obra), desempeñen diferentes finalidades y funciones, para lo cual cada una de ellas deberá ser identificada con la división respectiva.

El alcance de cada función podría ser más amplio o más restringido y se podría incluir funciones totalmente diferentes. Por ejemplo, las erogaciones en escuelas de medicina se deben clasificar en la categoría de educación, no en la de salud. También podría haber una función exclusiva para investigación y desarrollo, pero esas erogaciones se clasifican de acuerdo con la función con la que más se relaciona la actividad correspondiente.

Generalmente, las instituciones están encargadas de la formulación, administración, coordinación y control de las políticas, planes, programas y presupuestos globales; la elaboración y aplicación de las leyes, y la producción y divulgación de información general, documentación técnica y estadísticas. Por consiguiente, las erogaciones de esas instituciones tienen que distribuirse entre las divisiones a las cuales corresponden, por ejemplo: transporte por carretera (050501), transporte por agua (050502), transporte por ferrocarril (050503), transporte aéreo (050504), transporte por oleoductos y gasoductos (050505) y otros sistemas de transporte (050506).

Las erogaciones administrativas por concepto de servicios generales, como servicios de personal, servicios de suministros y adquisiciones, servicios de



contabilidad y auditoría, servicios de fiscalización, servicios de computación y procesamiento de datos que prestan los ministerios o instituciones situadas dentro de los mismos deben clasificarse al mayor nivel de detalle posible. Si hay superposición de las erogaciones administrativas entre dos o más divisiones, se debe tratar de distribuir las erogaciones entre las divisiones correspondientes. De no ser posible hacerlo así, el total se asignará a la división que represente la mayor parte del total de erogaciones.

Por último, resulta importante enfatizar que las erogaciones relacionadas con la adquisición, construcción y grandes mejoras a las propiedades planta y equipo e intangibles, se clasifican según la función a la cual corresponde la transacción. Por ejemplo, la construcción de una escuela para llevar a cabo programas de enseñanza primaria corresponde a la función 100102, las canchas polideportivas a la 090101, la vivienda social y de bajo costo a la 110601, entre otros. (Ministerio de Finanzas Públicas, 2013, p. 61).

## **2.2 Clasificación por objeto de gasto**

La clasificación por objeto del gasto constituye una ordenación sistemática y homogénea de los bienes y servicios, las transferencias y las variaciones de activos y pasivos, que el sector público aplica en el desarrollo de su proceso productivo.



Entre sus finalidades pueden mencionarse:

- a) Permite identificar con claridad y transparencia los bienes y servicios que se adquieren, las transferencias que se realizan y las aplicaciones financieras previstas.
- b) En el contexto de las interrelaciones con los demás clasificadores, este clasificador es uno de los principales insumos para generar clasificadores agregados.
- c) Posibilita el desarrollo de la contabilidad presupuestaria.
- d) Permite ejercer el control interno y externo de las transacciones del sector público.
- e) Brinda información sobre los requerimientos de bienes y servicios que demanda el sector público para su gestión.

Para su diseño se han considerado los siguientes objetivos:

- f) Permitir niveles de desagregación en sus cuentas, para facilitar el registro único de todas las transacciones con incidencia económico-financiera que realizan las instituciones públicas.
- g) Servir como instrumento informativo para el análisis y seguimiento de la gestión financiera.
- h) Servir como clasificador analítico o primario del sistema de clasificación presupuestaria. Su estructura cuenta con tres niveles:
- i) El primer dígito corresponde al Grupo de Gasto, el segundo para el Subgrupo y el tercero para el Renglón (Ministerio de Finanzas Públicas, 2013, p. 221).



## Clasificación por tipo de gasto

Con esta clasificación el destino del gasto se agrupa en los diferentes programas, subprogramas, proyectos, actividades y obras que ejecutan las instituciones, entidades y dependencias del sector público, de acuerdo con los bienes y servicios a producir y prestar, respectivamente, con el propósito de identificar si estos tienen por finalidad apoyar la gestión administrativa de las dependencias del sector público (en las empresas públicas, la realización de acciones u operaciones de tipo empresarial), incrementar la calidad del recurso humano, la ejecución de proyectos y obras públicas, la inversión financiera y las transacciones del servicio y pago de la deuda pública (Ministerio de Finanzas Públicas, 2013, p. 147).

En la elaboración de clasificación del gasto público, se incluye todos los programas, subprogramas, proyectos y obras, que se consideren de importancia en la elaboración y ejecución del presupuesto público.

### **2.3 Presupuesto público**

“El presupuesto público es un instrumento del Gobierno que constituye el motor de la administración del Estado y, alrededor de él, se desenvuelve gran parte de la vida económica del país. Son pocas las decisiones cotidianas de la política y administración que no estén vinculadas con los ingresos y egresos del presupuesto público” (Paredes, 2006, p. 36).



“Es un instrumento de la planificación expresado en términos financieros, en el cual se reflejan los gastos y aplicaciones, así como los ingresos y fuentes de recursos, que un organismo, sector, municipio, Estado o nación, tendrá durante un período determinado con base en políticas específicas que derivan en objetivos definidos para las diversas áreas que interactúan en la acción de Gobierno” (Bastidas, 2003, p. 26).

Se establece como presupuesto al sistema mediante el cual se elabora, coordina la ejecución, controla y evalúa la producción pública (bien o servicio) de una institución, sector o región, en función de las políticas de desarrollo previstas en los planes. La técnica debe incluir todos los elementos de la programación (objetivos, metas, volúmenes de trabajo, recursos reales y financieros) que justifiquen y garanticen el logro de los objetivos previstos.

El presupuesto debe contar con clasificaciones de ingresos y gastos combinados y consolidados de tal forma que indiquen la magnitud y naturaleza de la acción y el financiamiento público. Abarca el área de las decisiones directas del Estado en la ejecución del Plan Anual (Lira, 2017, p. 27).

Es un documento en el que figuran las estimaciones de ingresos o recursos, que obtendrá el Gobierno para satisfacer las necesidades públicas o colectivas de la población. Para ello se asigna a las instituciones del Estado límites de gasto con los cuales llevarán a cabo los programas y proyectos prioritarios que puedan



realizarse de acuerdo a la cantidad de ingresos que se obtengan en el período de un año. El presupuesto sirve entonces para atender a los ciudadanos en los centros de salud, dar educación a los niños y niñas en las escuelas, construir puentes y brindar varios servicios más (Ministerio de Finanzas Públicas, 2016, p. 2).

El Decreto No. 101-97, Ley Orgánica del Presupuesto, artículo 8, relaciona el plan y el presupuesto, indicando que "los presupuestos públicos son la expresión anual de los planes del Estado elaborados en el marco de la estrategia de desarrollo económico y social, en aquellos aspectos que exigen por parte del sector público, captar y asignar los recursos conducentes para su normal funcionamiento y para el cumplimiento de los programas y proyectos de inversión, a fin de alcanzar las metas y objetivos sectoriales regionales e institucionales. El Organismo Ejecutivo, por intermedio del Ministerio de Finanzas Públicas, consolidará los presupuestos institucionales y elaborará el presupuesto y las cuentas agregadas del sector público. Además, formulará el presupuesto multianual".

#### **2.4.1 Proceso presupuestario**

Según el Decreto 101-97 Ley Orgánica del Presupuesto en su artículo 7 (Bis).

Proceso Presupuestario:

“Se entenderá por proceso presupuestario, el conjunto de etapas lógicamente concatenadas tendientes a establecer principios, normas y procedimientos que regirán las etapas de: planificación, formulación, presentación, aprobación,



ejecución, seguimiento, evaluación, liquidación y rendición del presupuesto del sector público, asegurando la calidad del gasto público y la oportuna rendición de cuentas, la transparencia, eficiencia, eficacia y racionalidad económica.”

A continuación, se detallan cada una de las etapas del proceso presupuestario según el Ministerio de Finanzas Públicas:

- **Planificación**

Es la etapa inicial del proceso presupuestario. Cada año, la Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia de la República (SEGEPLAN), en coordinación con el Ministerio de Finanzas Públicas (MINFIN), orienta el proceso de planificación y proporciona a las instituciones del sector público la metodología que se utilizará en el proceso de articulación de las políticas, planes y presupuesto.

Durante la planificación del presupuesto, las instituciones plantean sus objetivos, metas y resultados en su Plan Operativo Anual (POA), ya que es esta planificación la que respalda la solicitud de recursos que les permitirá realizar las actividades que planean efectuar el próximo año en beneficio de los ciudadanos. En el ejemplo de la desnutrición infantil, el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, una vez que determina el número de niños y niñas a vacunar, procederá a calcular el costo de las vacunas y demás insumos o materiales necesarios.



La etapa de planificación presupuestaria se realiza en los meses de febrero, marzo y abril con los lineamientos que se dan a las instituciones.

Las instituciones que intervienen en el proceso son: Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia (SEGEPLAN), Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), Ministerio de Finanzas Públicas (MINFIN), Banco de Guatemala (BANGUAT) y Dirección Técnica del Presupuesto (DTP).

- **Formulación**

En esta fase las instituciones con base en su marco legal, política de Gobierno, políticas públicas sectoriales y metodología de planificación del presupuesto por programas con énfasis en resultados, elaboran sus anteproyectos de presupuesto, los cuales son presentados al Ministerio de Finanzas Públicas. El último día para que las instituciones entreguen los anteproyectos de presupuesto al Ministerio de Finanzas Públicas es el 15 de julio de cada año, según lo establece el artículo 24 del Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto.

Por su parte, el Ministerio de Finanzas Públicas, para presentar un presupuesto prudente y realista, toma en consideración las distintas variables macroeconómicas proporcionadas por el Banco de Guatemala, las estimaciones de ingresos de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) y sus propias proyecciones, a partir de las cuales proyecta el presupuesto de ingresos y egresos del siguiente ejercicio fiscal.



El resultado de esta etapa es la conformación del Proyecto de Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado para el siguiente ejercicio fiscal.

- **Presentación**

El siguiente paso es la presentación del Proyecto de Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado por parte del Organismo Ejecutivo, ante el Organismo Legislativo.

El proyecto de presupuesto es presentado al Congreso de la República el 2 de septiembre de acuerdo con el artículo 23 de la Ley Orgánica del Presupuesto y el artículo 183 literal j) de la Constitución Política de la República.

- **Aprobación**

Una vez presentado el proyecto de presupuesto, por el Organismo Ejecutivo, ante el Congreso de la República, la Comisión de Finanzas Públicas y Moneda de ese organismo, realizan las reuniones de discusión y análisis del proyecto de presupuesto que considere conveniente, y emite el dictamen correspondiente.

Finalmente, el proyecto de presupuesto es conocido por el pleno del Congreso, en donde se discute y puede que el presupuesto sea: improbadado, modificado o aprobado.



La aprobación va desde el 2 de septiembre hasta el 30 de noviembre, según lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 171 literal b).

- **Ejecución**

La etapa de ejecución se realiza a lo largo del ejercicio fiscal. Es en esta etapa cuando se alcanzan las metas y resultados previstos, en educación, salud, vivienda, seguridad, entre otros, que son vitales para que la población pueda subsistir.

La ejecución inicia el 1 de enero y termina el 31 de diciembre de cada año, cuando se cierra el presupuesto con las cuentas de ingresos obtenidos y las cuentas de pagos por los insumos que se adquieren, para desarrollar los programas y proyectos que realiza cada institución.

- **Seguimiento**

A lo largo del año, cada institución vigila que los programas y proyectos se realicen de la forma en que fue planificado.

- **Evaluación**

Esta etapa se realiza durante el ejercicio fiscal con el propósito de verificar que las metas y resultados programados se están alcanzando o no. Permite además



que se introduzcan correctivos con el propósito de mejorar la calidad de los servicios a los ciudadanos. Esta etapa es complicada toda vez que se requiere de especialistas en cada materia que es evaluada, sea salud, educación, infraestructura, entre otros.

Finalmente, en la fase de liquidación y rendición de cuentas del presupuesto se deben transparentar los resultados alcanzados por todas las instituciones durante un ejercicio fiscal.

- **Liquidación y rendición de cuentas**

El 31 de marzo de cada año, el Ministerio de Finanzas Públicas presenta la Liquidación Presupuestaria ante el Congreso de la República; este es un documento que contiene los resultados de la ejecución presupuestaria tanto de ingresos como de egresos. Adicionalmente, la Contraloría General de Cuentas presenta al Congreso de la República un informe sobre la liquidación del presupuesto de cada año.

La intención es presentar a los ciudadanos información oportuna, accesible y transparente indicando qué es lo que realizaron las instituciones en un año.

También es importante que los ciudadanos y toda persona que tenga interés, realice auditoría social en su municipio y departamento para saber si las autoridades hicieron buen uso de los recursos públicos en aquellos servicios, proyectos u obras que se realizaron en un año.



La planificación, formulación, ejecución y las demás etapas del proceso presupuestario tienen diferentes matices, dependiendo del país en donde se realice el mismo, sin embargo, lo importante es que la mayoría está diseñada **por presupuesto por programas.**

En muchos países como Argentina, Brasil, Perú, entre otros, la formulación y la ejecución se ha venido realizando por programas, con la alternativa que se ha incluido el proceso de estructura de costos e insumos para la determinación de un presupuesto por resultados. En Guatemala, el presupuesto por programas se viene ejecutando desde hace varios años, capacitando a todas las instituciones públicas en la formulación y ejecución del mismo, sin embargo, a partir del año 2012, el Ministerio de Finanzas Públicas comenzó el diseño del presupuesto por resultados, realizando pruebas piloto en varios ministerios, siendo el principal el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social. Su implementación lleva una serie de complejidades que, en la práctica, se determinó que era importante primero definir las estructuras de costos e insumos de todas las intervenciones del sistema de salud para poder formular y ejecutar el mismo. A la fecha la mayoría de las instituciones del sector público trabajan bajo ese proceso. El modelo que se aplica en Guatemala, tiene mucha similitud al que se aplica en Perú y Argentina, con la diferencia que las normas de ejecución para la suscripción de los convenios por resultados son distintas. Bajo esa normativa es importante la revisión del sistema de leyes presupuestarias que permitan que, bajo los criterios de programas y resultados, sean más ágiles y por consiguiente que en la cadena de resultados sea



viable su evaluación. En tal sentido es importante que, desde el punto de vista legal debe realizarse una revisión a las leyes que rigen los procesos desde su planificación, formulación y aprobación con el objeto que se ajusten a las necesidades que requiere el país en materia presupuestaria.

Una de esas necesidades que debe de legislarse y que existe en otros países en la descentralización del presupuesto, para realizar eso es necesario la modificación de las leyes que lo rigen y esto pondría a Guatemala a la vanguardia al igual que otros países en esa materia; pero como los sistemas legales y políticos son distintos es fundamental hacer un análisis minucioso de los procesos a realizar y lo sistemas legales a mejorar para alcanzar mejores beneficios en materia de formulación y ejecución presupuestaria.

#### **2.4.2 Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado**

En forma simple se puede definir como un documento en el que figuran las estimaciones de ingresos que obtendrá el Gobierno, para satisfacer las necesidades públicas o colectivas de la población. Para tal fin, en el presupuesto se asigna a las instituciones del Estado, límites de gasto con los cuales ejecutarán los programas y proyectos prioritarios que puedan realizarse de acuerdo a la cantidad de ingresos que se obtengan en el período de un año.

Técnicamente, el presupuesto se define como el instrumento de política fiscal que establece el límite de egresos (gastos) que se autoriza a las instituciones para



que, en el período de un año, de acuerdo con el nivel de ingresos que se espera percibir, ejecuten los programas y proyectos que contribuyan a satisfacer las necesidades de la población, por lo que el presupuesto resulta ser la expresión financiera de los planes de Gobierno.

#### **2.4.2.1 Presupuesto aprobado**

Se refiere a las asignaciones autorizadas a las instituciones, para que, a partir del inicio del año, realicen la ejecución de los programas y proyectos que benefician a la población. Dichas asignaciones son autorizadas por el Congreso de la República de Guatemala, en el decreto que aprueba el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, y que rige a partir del 1 de enero de cada año.

#### **2.4.2.2 Presupuesto vigente**

Se refiere a las asignaciones que consideran, además de las autorizadas por el Congreso de la República, las que corresponden a las ampliaciones y disminuciones que ocasionalmente se realicen al monto total del presupuesto por parte del Congreso de la República, así como los traslados presupuestarios autorizados conforme a lo que regula la Ley Orgánica del Presupuesto. El presupuesto vigente es dinámico por lo que varía de acuerdo a la ejecución presupuestaria a lo largo del ejercicio fiscal.



### **2.4.2.3 Presupuesto ejecutado**

Es el monto de recursos que efectivamente se utilizaron en la producción de bienes y prestación de los servicios públicos en un período de tiempo, o al cierre del ejercicio fiscal.

El presupuesto ejecutado puede analizarse a nivel total del presupuesto, por instituciones, programas, proyectos, actividades, insumos, entre otros.

### **2.4.3 Modificaciones presupuestarias**

El *Manual de modificaciones presupuestarias* del Ministerio de Finanzas Públicas las define de la siguiente manera: "Son cambios que se efectúan a los créditos asignados a los programas, subprogramas, proyectos, actividades, obras y grupos de gasto previstos en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, que pueden ser consecuencia de:

- a) Subestimaciones o sobreestimaciones de los créditos asignados originalmente en el presupuesto.
- b) Incorporación de nuevos programas, subprogramas, proyectos o actividades.
- c) Reajustes de gasto, efectuados con el propósito de lograr un uso más racional de los mismos, o para dar respuesta a situaciones de tipo coyuntural no previstas.
- d) Alteración en las metas o volúmenes de trabajo en los programas que

desarrolla la institución o dependencia”.



#### **2.4.3.1 Tipos de modificaciones presupuestarias**

- a) **Ampliaciones:** son incrementos a los créditos presupuestarios que se asignan a programas o categorías equivalentes, subprogramas, proyectos, actividades, obras y grupos de gasto, para atender requerimientos no previstos o que resultan insuficientes, siempre que se disponga de las fuentes de financiamiento para atender la erogación correspondiente. Este tipo de modificación presupuestaria es el resultado de un proceso de ampliación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, efectuado por el Congreso de la República mediante el decreto correspondiente.
- b) **Disminuciones:** son disminuciones a los créditos presupuestarios que se asignaron a programas o categorías equivalentes, subprogramas, proyectos, actividades, obras y grupos de gastos, debido a cambios en las expectativas de los ingresos que se estima resultarán insuficientes, por lo que no se dispondrá de las fuentes de financiamiento para atender las erogaciones programadas. Como resultado de este proceso, el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado es disminuido por el Congreso de la República mediante decreto.

Una vez efectuadas las ampliaciones o las disminuciones presupuestarias por el Congreso de la República, el Organismo Ejecutivo mediante el



respectivo Acuerdo Gubernativo de presupuesto, procede a autorizar la modificación que contiene la distribución analítica.

- c) Transferencias: consiste en una reasignación de créditos presupuestarios que pueden ocurrir en distintos niveles: entre organismos, instituciones, distintas categorías programáticas y renglones de gasto que no incrementan el total de los gastos previstos en el presupuesto.

Sin embargo, los trasposos mencionados en ningún caso deberán solicitarse ni aprobarse trasladando asignaciones de inversión a funcionamiento, conforme lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala.

- d) Modificaciones a las fuentes de financiamiento: son cambios entre fuentes de financiamiento de los gastos, que pueden o no modificar la composición de los mismos en el ámbito de la estructura programática o del objeto del gasto (Ministerio de Finanzas Públicas, 2005, p. 74).

#### **2.4.3.2 Marco legal de las modificaciones presupuestarias**

- Constitución Política de la República de Guatemala

Artículo 238. Ley Orgánica del Presupuesto. La Ley Orgánica del Presupuesto regulará. "b) Los casos en que puedan transferirse fondos dentro del total asignado para cada organismo, dependencia, entidad descentralizada o autónoma. Las transferencias de partidas deberán ser notificadas de inmediato al Congreso de la República y a la Contraloría de Cuentas".



- Ley Orgánica del Presupuesto, Decreto 101-97 del Congreso de la República, artículo 32.- “Modificaciones presupuestarias. Las transferencias y modificaciones presupuestarias que resulten necesarias durante la ejecución del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, se realizarán de la manera siguiente:
  1. Por medio de acuerdo gubernativo refrendado por los titulares de las instituciones afectadas, cuando el traslado sea de una institución a otra, previo dictamen favorable del Ministerio de Finanzas Públicas.
  2. Por medio de acuerdo emitido por el Ministerio de Finanzas Públicas, siempre y cuando las transferencias ocurran dentro de una misma institución, en los casos siguientes:
    - a) Cuando las transferencias impliquen la creación, incremento o disminución de asignaciones de los renglones del grupo 0 Servicios Personales y renglones 011 Emergencias y Calamidades Públicas y 014 Gastos no Previstos;
    - b) Modificaciones en las fuentes de financiamiento; y,
    - c) Cuando se transfieren asignaciones de un programa o categoría equivalente a otro, o entre proyectos de inversión de un mismo o diferente programa y/o subprograma.



3. Por resolución del Ministerio interesado, de la Secretaría General de la Presidencia de la República cuando se trate del presupuesto de la Presidencia de la República; y de la máxima autoridad de cada dependencia y Secretaría cuando corresponda al presupuesto de las Secretarías y otras dependencias del Organismo Ejecutivo; en los casos siguientes:

- a) Cuando las transferencias de asignaciones ocurran entre subprogramas de un mismo programa o entre actividades específicas de un mismo programa o subprograma;
- b) Cuando las transferencias de asignaciones ocurran entre grupos no controlados del programa o categoría equivalente, subprograma o proyecto; y,
- c) Cuando las transferencias ocurran entre renglones no controlados del mismo grupo de gasto del programa, o categoría equivalente, subprograma o proyecto.

Todas las transferencias deberán ser remitidas a la Dirección Técnica del Presupuesto, dentro de los diez (10) días siguientes de su aprobación, la que deberá notificarlas de inmediato al Congreso de la República y a la Contraloría General de Cuentas.



#### **2.4.4 Recursos Públicos del Estado**

“El recurso público del Estado no puede limitarse a asegurar la cobertura de los gastos indispensables de administración, sino que es uno de los medios de que se vale el Estado para llevar a cabo su intervención en la vida general de la nación” (Villegas y Palacios, 1994, p. 49).

“Son los ingresos que obtiene el Estado preferentemente en dinero para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico social” (Giuliani, 1972, p. 221).

- **Procedencia de los recursos públicos**

“Con el propósito de atender las necesidades colectivas de la población, el Gobierno obtiene recursos a través de impuestos, actividades económicas que generan ingresos propios, obtención de préstamos a nivel interno y externo, donaciones recibidas de países amigos, colocación de bonos, entre otros. La entidad encargada de recaudar los impuestos es la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), con excepción de los recursos que por ley administran y recaudan las municipalidades. Los préstamos, las donaciones y colocación de bonos son administrados por el Ministerio de Finanzas Públicas” (Ministerio de Finanzas Públicas, 2017, p. 19).





## CAPÍTULO III

### RÉGIMEN TRIBUTARIO

En este capítulo se menciona la estructura del Presupuesto de Ingresos según Clase, en forma detallada para comprender su comportamiento durante el período 2010-2015.

#### **3.1 Marco legal**

Como se describió anteriormente, el marco legal de la política fiscal es de importancia para regular lo concerniente a la formulación, aprobación, modificación y ejecución presupuestaria, asimismo, al presupuesto de la nación en sus diversas etapas. Entre las principales leyes están la Constitución Política de la República de Guatemala y el Decreto No. 101-97 del Congreso de la República, Ley Orgánica del Presupuesto y sus reformas.

#### **3.2 Metas de recaudación**

En este punto se puede observar la meta recaudación, en relación con lo recaudado, y el total del presupuesto.

La tabla siguiente muestra de forma detallada cada uno de estos rubros y la variación entre el año 2010 al 2015:



**Tabla 1**  
**Meta de recaudación y lo recaudado**  
**(en porcentajes)**  
**Años: 2010-2015**

AÑOS	META DE RECAUDACIÓN (MILLONES DE QUETZALES)	%	RECAUDADO	%	PRESUPUESTO	%
2009	38,732.00	-	49,723.10	-	42,535.50	-
2010	35,567.90	-8.9	38,448.50	-22.67	50,031.90	17.62
2011	41,120.90	13.5	38,789.90	0.89	54,390.90	8.71
2012	46,728.70	12	43,611.10	12.43	59,547.40	9.48
2013	51,566.60	9.38	50,375.70	15.51	66,985.40	12.49
2014	53,967.60	4.45	51,875.70	2.98	68,485.40	2.24
2015	54,701.10	1.34	49,730.70	5.45	70,600.00	3.09

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

En la tabla anterior se observa que únicamente en el año 2010 se superó la meta de recaudación y durante el período 2011-2015 no se ha logrado alcanzar la meta de recaudación, existiendo un desequilibrio entre meta de recaudación y lo recaudado, al no lograr financiarse el presupuesto de ingresos vía impuestos el Estado lo hace por medio de otras fuentes de financiamiento como lo son los ingresos no tributarios, transferencias corrientes, y deuda interna y externa y esta es la segunda fuente de ingresos más representativa.

En el año 2014, por ejemplo, se puede observar que en ese período con la reforma fiscal estuvo a 2% de llegar a la meta establecida esto se debió al Impuesto Sobre la Renta (ISR) tanto en los pagos mensuales por las rentas de los trabajadores en relación de dependencia, así como a los pagos trimestrales a cuenta del régimen de utilidades, el más representativo es el primero.



### **3.3 Estructura del presupuesto de ingreso**

La captación de los ingresos presupuestados es fundamental para garantizar la ejecución del gasto programado, es por ello que según la Ley Orgánica del Presupuesto, el Presupuesto de Ingresos deberá contener todos aquellos ingresos de cualquier naturaleza que se estime percibir o recaudar durante el ejercicio fiscal, el financiamiento proveniente de erogaciones y operaciones de crédito público, representen o no entradas de dinero efectivo, y los excedentes de fondos que se estimen a la fecha de cierre del ejercicio anterior al que se presupuesta.

A continuación, se presenta la tabla que contiene los rubros más importantes de la estructura del presupuesto de ingresos, así como las cifras monetarias durante el período 2010-2015.



**Tabla 2**  
**Presupuesto de Ingresos aprobado por clase**  
**(en millones de quetzales)**  
**Años: 2010-2015**

CLASE	2010	%	2011	%	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%
Ingresos Tributarios	38,448.5	76.8	38,789.9	71.3	43,611.1	73.2	50,375.7	75.2	51,875.7	75.7	54,701.1	77.5
Ingresos No Tributarios	494.2	1.0	404.6	0.7	536.0	0.9	583.8	0.9	583.8	0.9	571.0	0.8
Contribuciones a la Seguridad y Previsión Social	811.5	1.6	1,046.2	1.9	1,134.2	1.9	1,313.3	2.0	1,313.3	1.9	1,561.4	2.2
Venta de Bienes y Servicios	253.3	0.5	488.1	0.9	400.0	0.7	461.1	0.7	461.1	0.7	426.9	0.6
Rentas de la Propiedad	251.5	0.5	184.5	0.3	257.6	0.4	262.6	0.4	262.6	0.4	223.1	0.3
Transferencias Corrientes	873.8	1.7	1,142.1	2.1	1,032.3	1.7	1,018.1	1.5	1,018.1	1.5	810.3	1.1
Transferencias de Capital												
Recuperación de Préstamos a Largo Plazo	26.8	0.1	26.9	0.0	31.0	0.1	10.5	0.0	10.5	0.0	20.1	0
Disminución de Otros Activos Financieros	1,385.9	2.8	100.9	0.2	320.5	0.5	225.4	0.3	225.4	0.3	132.8	0.2
Endeudamiento Público Interno	1,388.4	2.8	5,681.0	10.4	7,500.0	12.6	5,416.5	8.1	5,416.5	7.9	4,000.0	5.7
Endeudamiento Público Externo	6,098.1	12.2	6,526.8	12.0	4,724.6	7.9	7,318.4	10.9	7,318.4	10.7	8,153.2	11.5
<b>Total</b>	<b>50,031.9</b>	<b>100.0</b>	<b>54,390.9</b>	<b>100.0</b>	<b>59,547.4</b>	<b>100.0</b>	<b>66,985.4</b>	<b>100.0</b>	<b>68,485.4</b>	<b>100.0</b>	<b>70,600.0</b>	<b>100.0</b>

Fuente: elaboración propia con información del Ministerio de Finanzas Públicas. SICOIN.



Como se puede observar en la tabla anterior, se presentan los principales rubros del presupuesto aprobado desde el año 2010 al 2015, entre estos la principal fuente de ingresos son los tributarios, con más del 70% durante seis años consecutivos, mientras que el endeudamiento público externo e interno es el segundo rubro para el financiamiento del presupuesto, situación que a largo plazo representa un nivel de gasto que puede afectar la estabilidad económica del país.

En la siguiente figura se muestra la comparación entre el presupuesto vigente y el presupuesto aprobado.

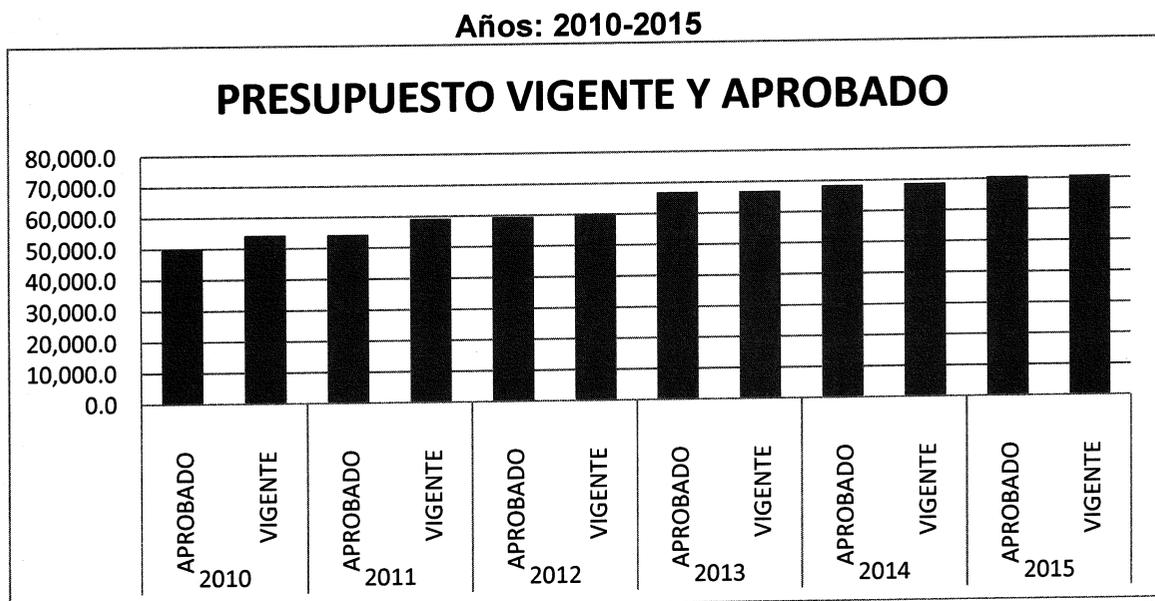


Figura 1: Presupuesto de ingresos aprobado y vigente (en millones de quetzales), años: 2010-2015. Fuente: elaborado con datos del Ministerio de Finanzas Públicas, SICOIN.



Como se puede observar la figura anterior el presupuesto aprobado y el presupuesto vigente, para el periodo 2010 y 2015 muestra algunas variaciones pero no son significativas. El Vigente es el máximo que una entidad puede ejecutar durante un año, este presupuesto resulta de sumar las modificaciones, más el presupuesto aprobado, como se puede ver del 2012 al 2015 en términos nominales el presupuesto aprobado muestra modificaciones mínimas.

### 3.3.1 Carga tributaria

Se determina respecto a la producción general de una economía y se mide en relación con el producto interno bruto, que es el indicador que utilizan países como Guatemala, lo cual corresponde a la relación entre los ingresos fiscales frente a la producción que se genera dentro de un territorio o país, Producto Interno Bruto (PIB).

En la tabla siguiente se muestra la carga tributaria en Guatemala durante el periodo 2010-2015.

**Tabla 3**  
**Carga Tributaria**  
**(en porcentajes)**  
**Años: 2010-2015**

<b>AÑOS</b>	<b>CARGA TRIBUTARIA NETA</b>
2010	10.40%
2011	10.90%
2012	10.80%
2013	11.00%
2014	10.80%
2015	10.20%

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



Como se puede analizar luego de la crisis financiera acentuada en 2009, la carga tributaria muestra una mejora en 2013, sin embargo, en 2014 y 2015 nuevamente tiende a la baja debido, entre otros aspectos, a resoluciones legales por parte de la Corte de Constitucionalidad en contra de la Ley Antievasión II y la Ley de Actualización Tributaria. Otros aspectos que han mermado la carga tributaria se refieren a los niveles de evasión y elusión, así como los sucesos de corrupción en la administración tributaria y en los altos niveles de Gobierno, que consecuentemente afectan la moral tributaria en los contribuyentes.

La carga tributaria no es la misma en todos los sectores, puesto que algunos tienen beneficios tributarios, y otros, por tener costos y deducciones más elevados, pueden pagar un menor impuesto, aunque sus ingresos sean elevados; es por ello que este indicador es de vital importancia a la hora de sectorizar posibles alivios o agravamientos tributarios.

### **3.3.2 Ingresos tributarios**

Los ingresos tributarios representan la principal fuente de financiamiento para el presupuesto público, los cuales se pueden clasificar en impuestos directos e indirectos.

A continuación, se muestra la tabla con el detalle de los ingresos tributarios.



**Tabla 4**  
**Ingresos Tributarios**  
**(en millones de quetzales)**  
**Años: 2010-2015**

DESCRIPCION	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>INGRESOS TRIBUTARIOS</b>	<b>38,448.5</b>	<b>38,789.9</b>	<b>43,611.1</b>	<b>50,375.7</b>	<b>51,875.7</b>	<b>54,701.1</b>
<b>Impuestos Directos</b>	<b>10,643.9</b>	<b>11,551.6</b>	<b>13,662.6</b>	<b>18,628.3</b>	<b>20,128.3</b>	<b>19,087.2</b>
Impuesto Sobre la Renta	8,838.5	11,041.7	12,890.7	17,879.5	19,379.5	17,912.6
Impuesto Sobre el Patrimonio	16.0	9.9	10.9	15.3	15.3	9.6
Otros Impuestos Directos	1,789.4	500.0	761.0	733.5	733.5	1,165.0
<b>Impuestos Indirectos</b>	<b>27,804.6</b>	<b>27,238.3</b>	<b>29,948.6</b>	<b>31,747.5</b>	<b>31,747.5</b>	<b>35,613.9</b>
Impuestos a las Importaciones Sobre Productos Industriales y Primarios	4,295.1	4,619.7	3,849.9	3,978.6	3,978.6	4,778.1
Impuesto al Valor Agregado	18,695.5	18,449.3	21,430.5	22,340.6	22,340.6	24,326.3
Impuestos Internos Sobre Servicios	381.7	400.0	493.9	518.0	518.0	1,711.3
Impuesto Sobre Circulación de Vehículos	386.4	516.6	536.4	1,291.9	1,291.9	1,366.7
Impuesto fiscal por salida del país	253.9	243.4	260.0	251.6	251.6	255.5
Otros Impuestos Indirectos	929.1	501.1	765.4	737.7	737.7	1,178.1

Fuente: elaboración propia con información del Ministerio de Finanzas Públicas. SICOIN

Como se puede ver, la mayor parte de la recaudación que se obtienen es mediante los ingresos tributarios, es por ello que estos son importantes para garantizar el financiamiento del presupuesto, los impuestos directos han registrado un lento aumento en forma relativa dentro de la recaudación total, ya que en 2010 representaban el 27.7% y para el 2015 ascendieron a 34.9%, asimismo, los impuestos indirectos que en el 2010 representaban un 72.3% pasaron a un 65.1% en el 2015 los cuales se redujeron en un 7.2%, con esto se puede evidenciar que la regresividad en el sistema tributario se está reduciendo, lo que significa que los impuestos indirectos que afecta en mayor proporción principalmente la clase media y los asalariados han descendido lo cual representa un sistema impositivo menos regresivo.



### 3.3.3 Ingresos no tributarios

Comprende los ingresos provenientes de fuentes no impositivas, que contienen el concepto de contraprestación, tales como: tasas, derechos, arrendamientos, multas, etc. En Guatemala, por este concepto únicamente se obtienen los ingresos provenientes de utilidades de las empresas estatales como Guatel, dos empresas portuarias y de su participación accionaria en la Empresa Eléctrica y bancos como BANRURAL y el Crédito Hipotecario Nacional, aunque este último en vez de reportar utilidades ha requerido del apoyo estatal.

La siguiente tabla muestra los ingresos no tributarios que van del año 2010 al 2015.

**Tabla 5**  
**Ingresos No Tributarios**  
**(en millones de quetzales)**  
**Años: 2010-2015**

DESCRIPCIÓN	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>INGRESOS NO TRIBUTARIOS</b>	<b>494.2</b>	<b>404.6</b>	<b>536</b>	<b>583.8</b>	<b>583.8</b>	<b>571</b>
Derechos	161.8	135.7	148.9	150.8	150.8	144.8
Tasas	179.4	166.6	181.7	168.3	168.3	212.9
Arrendamiento Edificios, Equipos e Instalaciones	92.6	52.4	86	76.6	76.6	59.6
Multas	8.7	18.2	20	32.1	32.1	50.8
Intereses por Mora	0	0.7	0.6	0.4	0.4	0.3
Otros Ingresos No Tributarios	51.7	30.9	98.9	155.7	155.7	102.6

Fuente: elaboración propia con información del Ministerio de Finanzas Públicas. SICOIN.

Se puede observar que los ingresos no tributarios representan menos del 1% del total del presupuesto de ingresos, y de estos los derechos y tasas son los más



representativos con más del 54%, mientras que los intereses por mora no son significativos en el aporte de los ingresos no tributarios.

### 3.3.4 Transferencias corrientes

Son subsidios, subvenciones o donaciones del sector público, privado o de Gobiernos e instituciones extranjeras, no sujetas a contraprestación en bienes y/o servicios, en cumplimiento de disposiciones legales y contractuales previstas, aplicables a gastos corrientes.

A continuación, se muestra la tabla que contiene las variaciones que han tenido las transferencias corrientes durante el año 2010-2015.

**Tabla 6**  
**Transferencias Corrientes**  
**(en millones de quetzales)**  
**Años: 2010-2015**

DESCRIPCIÓN	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>TRANSFERENCIAS CORRIENTES</b>	<b>873.8</b>	<b>1142.1</b>	<b>1032.3</b>	<b>1018.1</b>	<b>1018.1</b>	<b>810.3</b>
Del Sector Privado	5	46.1	20.3	26	26	25.9
Del Sector Público	-	0.5	-	-	-	-
Donaciones Corrientes	868.8	1095.5	1012	992.1	992.1	784.5

Fuente: elaboración propia con información del Ministerio de Finanzas Públicas. SICOIN.

Como se puede analizar en el cuadro precedente, las transferencias corrientes representan no más del 2% del total del presupuesto de ingresos, y dentro de este rubro solamente las donaciones son las representativas con más del 95% sobre estas transferencias, mientras que las del sector público no es significativo dentro de estas transferencias ya que solo tuvieron aporte en el año 2011.



### 3.3.5 Déficit fiscal

El déficit fiscal es producto de la insuficiencia de ingresos del Estado que no permite cubrir el gasto presupuestado, lo que obliga a recurrir a la contratación de deuda. Los déficits fiscales bajos permiten un mejor manejo de la política monetaria y en general, contribuyen a mantener la estabilidad macroeconómica del país.

La tabla siguiente muestra el déficit fiscal del país durante el periodo 2010-2015.

**Tabla 7**  
**Déficit Fiscal**  
**(en porcentajes)**  
**Años: 2010-2015.**

<b>AÑOS</b>	<b>DEFICIT FISCAL</b>
2010	3.3
2011	2.8
2012	2.4
2013	2.1
2014	1.9
2015	1.4

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

Dicha tabla muestra el comportamiento del déficit fiscal en el período 2010-2015 en el que después de registrar bajos niveles, rebasó el 3.3% del PIB en el año 2010. Asimismo, en tanto que en los años previos registró porcentajes inferiores a ese porcentaje, en los años posteriores se ha ubicado entre 2.8% en 2011 y ha ido en descenso hasta llegar a 1.4% para el año 2015, con lo que después de haber crecido como efecto de la política anti cíclica implementada por el Gobierno central para contrarrestar los efectos de la crisis económica mundial (en 2010 y 2011), parece haber tomado un rumbo acorde con las metas de la política monetaria con



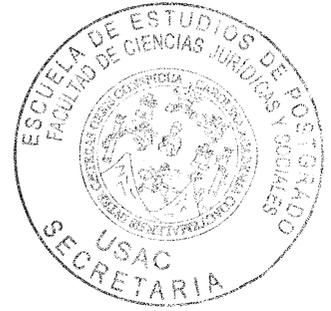
tendencia a mantenerse en torno del 2% del PIB, establecido por la banca central, a fin de asegurar la sostenibilidad de la deuda pública en el largo plazo y garantizar el logro de las metas de la política monetaria.

### **3.3.6 Endeudamiento público interno y externo**

Ante la insuficiente recaudación tributaria, uno de los mecanismos que se utiliza para el financiamiento del presupuesto público es endeudamiento. El endeudamiento se concibe como el ahorro de otros entes económicos externos o internos, que ponen a disposición de los gobiernos para financiar sus gastos, como premisa para atender los proyectos de beneficio social, como educación, salud, seguridad e infraestructura entre otros.

Este endeudamiento puede ser Multilateral con organismos internacionales o bilaterales cuando es con países amigos, cuando es externo. Desde el punto de vista interno, son operaciones internas con el sistema financiero nacional por medio de los mecanismos que determinan las leyes monetarias. La insuficiencia de ingresos del gobierno y la necesidad creciente de atender los requerimientos del gasto público, da origen al endeudamiento público para financiar el gasto programado.

En la siguiente tabla se muestra el detalle de la deuda pública tanto interna como externa.



**Tabla 8**  
**Endeudamiento Público Interno y Externo**  
**(en millones de quetzales)**  
**Años: 2010-2015**

DESCRIPCION	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>ENDEUDAMIENTO PÚBLICO INTERNO</b>	<b>1,388.4</b>	<b>5,681.0</b>	<b>7,500.0</b>	<b>5,416.5</b>	<b>5,416.5</b>	<b>4,000.0</b>
Colocación de Obligaciones de Deuda Interna a Largo Plazo	1,388.4	5,681.0	7,500.0	5,416.5	5,416.5	4,000.0
<b>ENDEUDAMIENTO PÚBLICO EXTERNO</b>	<b>6,098.1</b>	<b>6,526.8</b>	<b>4,724.6</b>	<b>7,318.4</b>	<b>7,318.4</b>	<b>8,153.2</b>
Obtención de Préstamos Externos a Largo Plazo	6,098.1	6,526.8	4,724.6	7,318.4	7,318.4	8,153.2

Fuente: elaboración propia con información del Ministerio de Finanzas Públicas. SICOIN

Como parte del financiamiento del Presupuesto Aprobado, se consideran como los más importantes a los ingresos tributarios e ingresos no tributarios. Sin embargo, dado que los mismos no son suficientes para atender los compromisos en materia de inversión, principalmente, es necesario recurrir al endeudamiento interno mediante emisión de bonos del tesoro, durante los años 2010 al 2014 han ido en aumento, con excepción del año 2015, porque en este caso se observa un descenso. Además del endeudamiento interno, es necesario que el Estado contraiga deuda externa y esto lo hace mediante préstamos contratados con el sector externo el cual durante el año 2010-2015 han aumentado.

La deuda pública internacional es un fenómeno que se da a nivel mundial, es difícil encontrar países que no tengan deuda pública interna o externa, por ejemplo EEUU, es el país más endeudado, pero con su propia moneda, Grecia es el país con una deuda que es igual al nivel de su producción total; en América Latina encontramos casos muy paradigmáticos de países con deudas casi del 70% de su producto interno Bruto (PIB); el caso de Guatemala, es una deuda de



aproximadamente el 25% de su producto interno bruto, lo cual se considera baja, si tomamos en cuenta que el parámetro del Fondo Monetario Internacional es no pasar del 50% del PIB.

### 3.4 Asignación presupuestaria según institución

En este apartado, se puede observar las diferentes instituciones que son importantes para el funcionamiento del Gobierno, por ello, es necesaria la asignación de ingresos a cada una de estas instituciones para que cumplan los fines previstos.

En la tabla siguiente se muestra la asignación de los ingresos por institución:

**Tabla 9**  
**Asignación Presupuestaria según Institución**  
**(en millones de quetzales)**  
**Años: 2010.2015**

INSTITUCIÓN	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Presidencia de la República	191.0	184.5	193.8	207.6	207.6	232.1
Ministerio de Relaciones Exteriores	219.5	278.4	386.9	421.2	421.2	402.3
Ministerio de Gobernación	3,275.3	3,274.7	3,955.0	4,428.7	4,428.7	4,526.5
Ministerio de Defensa Nacional	1,301.3	1,554.9	1,655.0	2,037.9	2,037.9	2,100.2
Ministerio de Finanzas Públicas	213.3	309.1	321.0	349.5	349.5	333.0
Ministerio de Educación	7,588.2	9,323.2	11,193.2	10,744.8	10,744.8	12,295.6
Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social	3,737.7	3,929.6	4,435.0	5,111.6	5,111.6	5,647.2
Ministerio de Trabajo y Previsión Social	357.7	594.1	655.7	627.2	627.2	634.3
Ministerio de Economía	236.7	275.3	309.6	348.7	348.7	276.5
Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación	827.6	631.4	1,759.5	1,757.7	1,757.7	1,414.0
Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda	4,902.7	4,359.1	4,540.8	5,884.7	5,884.7	4,890.0
Ministerio de Energía y Minas	46.6	99.9	196.7	126.1	126.1	90.0
Ministerio de Cultura y Deportes	443.8	355.8	379.0	442.7	442.7	423.7
Secretarías y Otras Dependencias del Ejecutivo	2,741.9	2,190.3	1,719.9	2,123.5	2,123.5	1,385.6
Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales	98.2	139.2	191.0	208.4	208.4	176.3
Obligaciones del Estado a Cargo del Tesoro	16,985.7	18,083.1	19,252.1	21,733.0	21,733.0	25,188.6
Desarrollo Social				1,440.4	1,440.4	9,308.1
Servicios de la Deuda Pública	6,812.0	8,753.7	8,346.1	8,934.1	8,934.1	1,211.0
Procuraduría General de la Nación	52.8	54.6	57.1	57.6	57.6	65.0
<b>TOTAL</b>	<b>50,031.9</b>	<b>54,391.0</b>	<b>59,547.4</b>	<b>66,985.4</b>	<b>66,985.4</b>	<b>70,600.0</b>

Fuente: elaboración propia con información del Ministerio de Finanzas Públicas. SICOIN.



Las obligaciones del Estado a cargo del Tesoro cuenta con **mayores recursos**, esto se debe a que las asignaciones de esta entidad son transferidas a **recursos** financieros que en función de los ingresos percibidos corresponden a los organismos y entidades descentralizadas y autónomas y que no son imputadas a ningún ministerio específico; por mandatos constitucionales y legales estas representan más del 30% de la asignación, mientras que en segundo término se encuentra el Ministerio de Educación con más del 15% del 2010 al 2015, seguido del servicio de la Deuda Pública, y los Ministerios de Salud Pública y Asistencia Social, y Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda, además desde el año 2012 se puede ver la asignación a un nuevo ministerio el cual es el de Desarrollo Social.

### **3.5 Ejecución presupuestaria**

Esta fase del presupuesto es aquella que comprende los avances que han logrado las entidades para el logro de sus metas y objetivos, por medio de la producción de bienes y servicios, a través de la combinación de insumos, los cuales deben ser comprados a los proveedores del Estado, todo esto con el único fin de cumplir con las necesidades de la población. Con la información de la ejecución se evalúa si las instituciones aprovecharon la aprobación y asignación presupuestaria para la ejecución de las actividades programadas, esto haciéndolas de una manera eficiente y eficaz.



A continuación, se presenta la figura con la ejecución presupuestaria de los años 2010-2015.

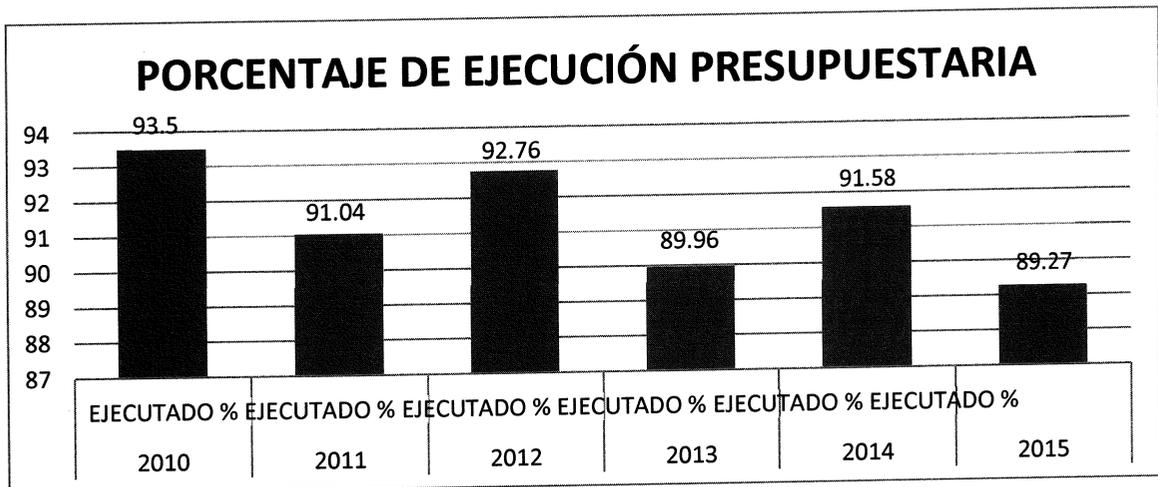


Figura 2: Ejecución Presupuestaria (en porcentajes), años: 2010-2015.  
Fuente: elaborado con datos del Ministerio de Finanzas Públicas, SICOIN.

En la tabla siguiente se puede observar que la ejecución presupuestaria durante el período 2010-2015, no ha mostrado mayor variación en términos relativos, pero los años que presentan una caída en la ejecución de los recursos son el año 2010 con 89.96% y el año 2015 con 89.27%.



**Tabla 10**  
**Ejecución Presupuestaria según Institución**  
**(en porcentajes)**  
**Años: 2010-2015**

<b>INSTITUCIÓN</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
Presidencia de la República	94.8	89.2	97.7	93.7	96.8	89.3
Ministerio de Relaciones Exteriores	99.5	99.2	99	86.3	98.4	86.7
Ministerio de Gobernación	97.1	93.9	90.7	85.1	92.6	82.4
Ministerio de Defensa Nacional	100	99.6	99.9	95.7	94.8	90.4
Ministerio de Finanzas Públicas	91.7	86.5	97.2	90.8	96.4	88.3
Ministerio de Educación	98	97.1	96.8	94.8	96.3	90.6
Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social	93.4	89.2	95.8	94.2	87.7	79.3
Ministerio de Trabajo y Previsión Social	87.7	97.5	98.3	99.1	99.5	88.5
<b>INSTITUCIÓN</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
Ministerio de Economía	94.5	87.3	96	84.4	91.1	76.3
Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación	82.5	95.9	94.2	69.1	90.1	57.7
Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda	74	84.7	91.3	84	83.4	55.5
Ministerio de Energía y Minas	95.6	81.2	99.7	87.5	93	80.9
Ministerio de Cultura y Deportes	77.6	86.5	80.2	70.1	86.9	67.6
Secretarías y Otras Dependencias del Ejecutivo	85.8	81.8	82.6	67.7	93	81.1
Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales	95.1	88.1	92	66.6	66.7	83.9
Obligaciones del Estado a Cargo del Tesoro	96.9	97.7	98.3	90.4	90	86.8
Desarrollo Social			89.1	62.6	86.3	70.7
Servicios de la Deuda Pública	96.9	96.6	99.6	94.7	99.9	95.8
Procuraduría General de la Nación	98.6	97.3	94.8	94.6	92.8	91.3
<b>TOTAL</b>	<b>92.9</b>	<b>93.9</b>	<b>96.1</b>	<b>89.2</b>	<b>91.9</b>	<b>84.3</b>

Fuente: elaboración propia con información del Ministerio de Finanzas Públicas. SICOIN.

Las entidades que presentan mayores porcentajes de ejecución con relación a sus presupuestos vigentes son: Servicios de la Deuda Pública, Ministerio de Educación, la Procuraduría General de la Nación, Ministerio de la Defensa Nacional que del año 2010 al 2015 han ejecutado más del 90%. En tanto que las entidades que presentan menor porcentaje de ejecución son: el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación y el Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda, pues del año 2014 al 2015 descendieron en 32.4% y 27.9%, respectivamente. Aunque se registre un nivel alto de ejecución esto no significa eficiencia necesariamente, lo cual se evidencia en que los resultados no son los esperados.





## CAPÍTULO IV

### RELACIÓN ENTRE EL PRESUPUESTO PÚBLICO Y LA POLÍTICA FISCAL (RECAUDACIÓN TRIBUTARIA)

La política fiscal es uno de los instrumentos más importantes de la política económica. Su función básica es financiar la provisión de bienes públicos con el objetivo de aumentar el bienestar de la población. Por tal motivo, el análisis de la efectividad de dicha política es de gran relevancia para la conducción de la política económica.

La política fiscal en Guatemala ha estado limitada por intereses de la minoría, es por ello que la ejecución de gasto público no se ha invertido en las necesidades de la población, el Estado necesita realizar reformas a la legislación para eliminar el sesgo existente en la asignación y ejecución presupuestaria, que ponga atención principalmente a las prioridades de la mayoría de la población, de modo que el Estado necesita una legislación sólida y transparente en materia tributaria.

Guatemala cuenta con un sistema tributario el cual es regresivo, es decir, que el sistema de impuestos recae principalmente sobre los impuestos indirectos, durante el período 2010-2015 más del 60% de estos son impuestos indirectos principalmente sobre el Impuesto al Valor Agregado (IVA), estos impuestos son los que gravan al consumo, lo cual evidencia que afectan principalmente a las personas con menores ingresos.



El Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta representan las principales fuentes de financiamiento del Presupuesto de Ingresos del Estado. Es decir, que estos fondos se distribuyen entre los diferentes ministerios, secretarías y otras dependencias estatales para cubrir el presupuesto de gasto.

Los impuestos directos e indirectos representan la principal fuente de financiamiento para el presupuesto nacional, por lo cual se evidencia que existe una relación directa entre recaudación y presupuesto.

#### **4.1 Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas**

La Constitución Política de la República de Guatemala es la ley suprema de la República en el ordenamiento jurídico de Guatemala, que rige todo el Estado y sus demás leyes, es de suma importancia para la recaudación según se describe en el artículo 239 Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a. 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.

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

#### 4.2 Código Tributario y sus reformas

Rige todas las leyes en materia tributaria para que estas sean armónicas y unitarias, y que los procedimientos y otras disposiciones que son aplicables en forma general a cualquier tributo sean uniformes, para evitar la contradicción, repetición y falta de técnica legislativa en las leyes ordinarias; es de importancia que contenga las disposiciones de la Constitución Política de Guatemala.

El artículo 1 describe el carácter y aplicación del Código Tributario:

**“Artículo 1. Carácter y campo de aplicación.** Las normas de este Código son de Derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria”.

También se aplicarán supletoriamente a toda relación jurídica tributaria, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de Derecho público no estatales.



#### **4.3 Ley del Impuesto al valor agregado (IVA) y sus reformas:**

Es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo, es decir, que lo paga toda persona que compra un bien o servicio. Está normado por el Decreto 27-92 del Congreso de la República y sus reformas. Las modificaciones más recientes se encuentran en los Decretos 04-2012 y 10-2012 Ley Antievasión II y Ley de Actualización Tributaria, respectivamente.

#### **4.4 Decreto 10-2012 Actualización Tributaria Libro I Impuesto Sobre la Renta (ISR)**

El Estado de Guatemala para cumplir con sus obligaciones y prestar servicios públicos necesita financiarse. Una de las maneras para obtener este funcionamiento es por medio de la recaudación de impuestos, es decir, obligaciones tributarias que son exigidas a los contribuyentes dentro del territorio de Guatemala.

Uno de estos es el Impuesto Sobre la Renta (ISR), que grava la riqueza proveniente de fuente guatemalteca. Es decir, que recae sobre la riqueza que se genera en el país por actividades que provengan del capital de una persona, de su trabajo o de la combinación de ambas.



El Impuesto sobre la Renta ha sufrido 15 modificaciones desde la aprobación del Decreto 26-92 del Congreso de la República, volviéndola un cuerpo legal complejo, confuso y distorsionado; situación que se cambia de manera radical con la nueva normativa, cuya característica principal es la simplicidad, además de orientarse a la mejora de la equidad, progresividad y al fomento de la inversión.

Los resultados esperados en términos de aumento de recaudación son notables; no obstante, aún queda un reto pendiente en lo concerniente a la carga efectiva que pagan los contribuyentes, misma que a pesar del cambio en las bases sustantivas del impuesto, sigue siendo baja comparada con otros países de la región.

El Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria Libro I Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 1 establece el objeto: “Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtenga las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios (...), sean estos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas”.

El Impuesto Sobre la Renta (ISR) grava tres (3) diferentes rentas según su procedencia, es decir, que el contribuyente pagará el impuesto según el tipo de renta que genere. Estas están descritas en el artículo 2.



Categorías de 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.

Sin perjuicio de las disposiciones generales, las regulaciones correspondientes a cada categoría de renta se establecen y el impuesto se liquida en forma separada.

#### **4.4.1 Renta sobre actividades lucrativas**

Se encuentra regulada del artículo 10 al 17. Estas rentas, entre otras, incluyen aquellas que provengan de la producción, venta, comercialización, exportación de bienes, así como por la prestación de servicios dentro del territorio del país incluyendo los honorarios que perciban los profesionales por el ejercicio de su profesión; todo esto, siempre que provengan de personas que se dediquen de manera habitual a estos.

Según el artículo 14, Regímenes para las rentas de actividades lucrativas, se establecen los siguientes regímenes para las rentas de actividades lucrativas:

1. Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.
2. Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.



- **Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas**

Este régimen se encuentra regulado del artículo 18 al 42, siendo su periodo de liquidación anual del uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre de cada año y debe coincidir con el ejercicio contable del contribuyente.

El contribuyente inscrito en este régimen debe efectuar pagos trimestrales y puede optar a las siguientes opciones:

1. Realizar cierres contables parciales o una liquidación parcial de sus actividades al final de cada trimestre con lo que debe determinar la renta imponible.
2. Realizar el pago de la tributación sobre una renta estimada del ocho por ciento (8%) del total de rentas brutas obtenidas durante el trimestre, deduciendo las rentas exentas.

Los pagos realizados en cada uno de los trimestres serán acreditados al Impuesto Sobre la Renta en la liquidación o en la declaración anual respectiva, se debe tomar en cuenta que para el período 2013 la tasa impositiva era del treinta y uno por ciento (31%), para el período 2014 del veintiocho por ciento (28%), a partir del año 2015 es del veinticinco por ciento (25%), lo que refleja en una tributación más baja a partir de dicho año.



- **Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas**

En los artículos del 43 al 67 del Impuesto Sobre la Renta (ISR) se encuentran las regulaciones respectivas de este régimen, los contribuyentes inscritos bajo este procedimiento deben efectuar su liquidación en forma mensual de acuerdo a las retenciones efectuadas, la forma de cálculo es de la siguiente manera:

De cero puntos uno (0.1) a treinta mil (30,000) quetzales, el cinco por ciento (5%) sobre la renta imponible.

De treinta mil (30,000) quetzales en adelante se pagará una renta fija de unos mil quinientos Quetzales (1,500) más un siete por ciento (7%) sobre el excedente de treinta mil (30,000).

Las declaraciones realizadas mensualmente no eximen al contribuyente de presentar la declaración anual en el período correspondiente.

- **Renta del trabajo en relación de dependencia**

Se encuentra regulada en el Impuesto Sobre la Renta (ISR) en los artículos del 68 al 82 y son todas las rentas obtenidas del trabajo personal de residentes en Guatemala en relación de dependencia.



Todos los patronos que paguen o acrediten remuneraciones de cualquier naturaleza tienen la obligación según la ley de retener el Impuesto Sobre la Renta (ISR) del trabajador, esta obligación también la deben cumplir los empleados o funcionarios públicos, entidades descentralizadas y las municipalidades.

Toda persona en relación de dependencia tiene derecho a deducir de su renta neta anual hasta un monto de sesenta mil (60,000) quetzales, de los cuales cuarenta y ocho mil (48,000) quetzales como gastos personales y que no necesitan comprobación, y doce mil (12,000) quetzales por concepto del Impuesto del Valor Agregado (IVA) pagados por compra de bienes y servicios durante el período.

El impuesto a pagar luego de determinar la renta neta imponible es de la siguiente manera:

De cero puntos uno (0.1) a trescientos mil (300,000) quetzales cinco por ciento (5%) sobre la renta imponible.

De trescientos mil (300,000) en adelante una renta fija de quince mil (15,000) quetzales más el siete por ciento (7%) sobre el excedente de trescientos mil (300,000) quetzales.

La liquidación del impuesto es de forma anual del uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre de cada año.



- **Renta de capital, ganancias y pérdidas de capital**

Se encuentra regulada en los artículos del 83 al 86 del Impuesto Sobre la Renta (ISR), son las rentas provenientes de capitales y de ganancias y pérdidas de capital generadas en Guatemala, tanto en dinero como en especie, dentro de las cuales podemos tener los dividendos por acciones en las Sociedades Anónimas (S.A.), los arrendamientos y subarrendamientos de bienes inmuebles, siempre que no sean del giro normal de la empresa o persona.

Las ganancias y pérdidas de capital, con el resultante de cualquier sesión, transferencia, permuta u otra forma de negociación de bienes o derechos que realice cualquier persona individual o jurídica cuyo giro normal no es negociar con dichos bienes o derechos.

Se tiene que tomar en cuenta que para la distribución de dividendos el impuesto es del cinco por ciento (5%), mientras que las demás transacciones son del diez por ciento (10%).

A pesar de las distintas reformas que se han aplicado a esta ley, según se explicó con anterioridad, la meta de recaudación en el período 2010-2015 no se ha logrado, lo cual conlleva el hecho de no financiar en su totalidad el presupuesto de gastos, por lo tanto, se debe endeudar ya sea interna o externamente esto para poder cubrir el déficit fiscal. Cabe mencionar que las reformas tributarias que se han realizado especialmente la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012



que está organizada en siete libros, dado que modifica un número igual de normas impositivas. Los impuestos modificados por esta ley son los siguientes: Impuesto Sobre la Renta (ISR), Impuesto al Valor Agregado (IVA), Ley Aduanera Nacional, Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos (ISCV), y la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos. En términos de su importancia, tanto en la cantidad de artículos que abarca en la ley, como en la modificación que realiza al sistema tributario guatemalteco donde principalmente el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria Libro I Impuesto Sobre la Renta (ISR) es el más importante en esta reforma.

Según la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Guatemala es el país con la carga tributaria más baja a nivel latinoamericano, además de tener una serie de debilidades como lo es, un sistema tributario regresivo, beneficios fiscales los cuales no han logrado su fin, esto afecta principalmente a la recaudación tributaria y por ende al financiamiento del presupuesto nacional, ya que presenta déficit fiscal y esto hace que el Estado se financie vía deuda interna o externa, es por ello que se considera necesaria el análisis de cada de una de estas debilidades.

#### **4.5 Sistema tributario regresivo**

En Guatemala, la estructura tributaria lejos de basarse en la capacidad de pago y en una justa distribución, ha demostrado ser una estructura basada en un sistema

regresivo.



Un impuesto regresivo es aquel que capta un porcentaje menor en la medida que el ingreso aumenta. En este caso se puede mencionar el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que afecta a la población con menores ingresos, para determinar si se cumple esta premisa se analiza el comportamiento de la recaudación tributaria durante los años 2010-2015, donde se observa, que en el sistema tributario guatemalteco predominan dos tipos de impuestos los cuales son el pilar fundamental para la captación de ingresos por parte de Estado los cuales son: el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria Libro I Impuesto Sobre la Renta (ISR). Estos dos impuestos, que en su totalidad representan los ingresos tributarios que durante el periodo 2010-2015 en términos relativos oscilan entre un 71% a un 78%, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) ha tenido una participación dominante en la recaudación tributaria aunque después de la reforma fiscal del año 2012 el IVA tuvo un descenso de 5% para el 2013 y 2% para el 2014%, para el año 2015 este aumentó en 4% lo cual evidencia que la mayor parte de captación de ingresos se hace vía impuestos indirectos los cuales recaen sobre la población de menores ingresos. Según los Acuerdos de Paz el sistema tributario guatemalteco debe ser progresivo, por lo que se puede observar que esto no se cumple.



#### **4.6 Exenciones tributarias y beneficios fiscales.**

El Estado, cuando analiza y determina la necesidad de promulgar una ley tributaria, también encuentra que existen ciertas personas, instituciones, bienes y servicios, etc., que no deben ser incluidas como sujetos y objetos de gravamen, y por tal motivo, desde la promulgación de la ley los libera o deja fuera de los sujetos y objetos de imposición. Esta liberación se encontró en la ley con la denominación de exención.

Se define como un estímulo de reducción o eximición del pago de impuestos a empresas que cumplan con ciertos requisitos establecidos por la ley. Estas las define el Estado o Gobierno y la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). Con ellas se busca atraer la inversión nacional o extranjera e inyectar la economía de un país. Se pueden presentar de forma temporal como una reducción de impuesto, incentivos a la inversión, zonas especiales que tienen un tratamiento tributario con privilegios (ISR, importación e IVA). Por último, incentivan el empleo y la economía activa.

El Código Tributario define a la exención en su artículo 62. Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de esta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.

Si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención. El Organismo Legislativo es el único que puede decretar las exenciones.



En el marco de las finanzas públicas se ve la necesidad de incrementar los ingresos tributarios los que constituyen la principal fuente de recursos para el erario nacional.

Uno de los temas que ha sido objeto de especial atención en el análisis de los mecanismos para fortalecer los ingresos del Estado ha sido la revisión de las exenciones y las exoneraciones fiscales, que en su conjunto constituyen lo que en términos del fisco se conoce como “Gasto Tributario”, estos beneficios fiscales se refieren a aquellos recursos que el Estado deja de percibir en concepto de impuestos por una disposición legal que incluso puede ser de carácter constitucional.

El tratamiento preferencial a determinadas actividades económicas que se amparan en exenciones y exoneraciones fiscales, resta recursos significativos a los ingresos tributarios totales, y en algunos casos en lugar de motivar determinadas actividades económicas para resultar en un mayor crecimiento económico a nivel nacional, ha resultado un beneficio particular, según estimaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), el gasto tributario ha representado durante los últimos años alrededor del tres por ciento (3%) del Producto Interno Bruto (PIB).



La carga tributaria en los últimos años ha permanecido estancada alrededor del diez por ciento (10%) en tanto el presupuesto de gastos del Estado ha tenido una tendencia ascendente.

Esto significa que se ha ido comprometiendo poco a poco el gasto público sin un incremento sustancial en los ingresos, por lo que resulta necesaria la implementación de una reforma fiscal de carácter integral.

Dicha reforma debe incluir la revisión profunda de las exenciones y exoneraciones fiscales, aunque esto requiera reformas de carácter constitucional.

En la siguiente tabla se muestra el gasto tributario de los principales impuestos administrados por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), clasificados por beneficiario:



**Tabla 11**  
**Gasto tributario por actividad o tipo de**  
**contribuyente (En millones de quetzales)**  
**Años: 2010-2015**

<b>Beneficiarios</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
<b>I. Constitucionales</b>	<b>1,504.5</b>	<b>1,599.5</b>	<b>1,764.2</b>	<b>1,893.6</b>	<b>2,067.6</b>	<b>2,529.1</b>
Universidades	394.7	419.7	442.7	402.7	443.2	573.5
Centros Educativos	473.3	475.7	488.4	554.7	592.1	764.8
IGSS	627.8	696.9	823.7	921.3	1,022.6	1,183.4
COG Y CDAG (deporte)	8.8	7.2	9.4	14.9	9.7	7.4
<b>II. Leyes ordinarias</b>	<b>19,633.4</b>	<b>23,410.2</b>	<b>25,406.2</b>	<b>9,868.1</b>	<b>10,374.9</b>	<b>10,384.3</b>
Beneficiarios D 29-89* (maquila)	1,181.7	1,522.2	1,879.3	1,839.4	1,938.0	1,710.9
Beneficiarios D 65-89* (zonas francas)	362.8	261.5	348.0	361.5	307.0	319.5
Actividades mercantiles	1,055.4	1,573.0	1,204.2	1,326.4	1,340.9	1,361.1
Iglesias	92.9	96.7	79.6	78.3	89.3	81.0
Instituciones de asistencia social	554.9	627.2	610.7	817.2	847.2	893.0
Misiones diplomáticas e internacionales	229.9	199.5	167.9	184.4	188.7	171.3
Cooperativas	138.7	169.5	224.7	189.8	151.4	193.9
Generación de energía eléctrica	150.5	100.2	184.9	103.1	257.9	179.4
Minas, canteras y extracción petrolera	8.8	2.1	0.4	0.2	-	-
Empleados en relación de dependencia	12,598.8	15,177.8	16,380.5	380.0	444.0	459.9
Personas individuales, familias	2,176.9	2,510.5	2,944.6	3,080.3	3,200.7	3,352.8
Intermediación financiera	812.1	886.5	1,068.1	1,126.6	1,265.9	1,280.1
Instituciones gubernamentales	269.9	283.4	313.3	381.0	343.9	381.5
<b>TOTAL</b>	<b>21,137.9</b>	<b>25,009.7</b>	<b>27,170.4</b>	<b>11,761.6</b>	<b>12,442.5</b>	<b>12,913.4</b>

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

\*Incluye beneficiarios D 22-73.

En el 2012, el monto por gasto tributario llegaba a Q27 mil 170 millones, pero en el 2013 bajó, debido a la reforma de exenciones del impuesto sobre la renta (ISR) como la planilla del IVA, que beneficiaba a los trabajadores por dependencia. Esto se puede verificar en el artículo 72, base imponible. La renta imponible se

determina deduciendo de la renta neta las deducciones que se indican en este artículo.



Para los efectos del presente título, se entiende como renta bruta la suma de sus ingresos gravados y exentos, obtenidos en el período de liquidación anual; y, como renta neta, a la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas obtenidas.

Las personas individuales en relación de dependencia, pueden deducir de su renta neta, lo siguiente:

- a. Hasta sesenta mil quetzales (Q 60 000.00), de los cuales cuarenta y ocho mil quetzales (Q48 000.00) corresponden a gastos personales sin necesidad de comprobación alguna; y, doce mil quetzales (Q12 000.00) que podrá acreditar por el Impuesto al Valor Agregado pagado en gastos personales, por compras de bienes o adquisición de servicios, durante el período de liquidación definitiva anual. Este crédito se comprobará mediante la presentación de una planilla que contenga el detalle de las facturas, que estarán sujetas a verificación por parte de la Administración Tributaria. La planilla deberá presentarse ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes de enero de cada año, debiendo el patrono conciliar entre las retenciones efectuadas y la liquidación o declaración definitiva que deberá presentar el trabajador.



- b. Las donaciones que puedan comprobarse fehacientemente, otorgadas a favor del Estado, las universidades, entidades culturales o científicas.
- c. Las donaciones a las asociaciones y fundaciones sin fines de lucro, de asistencia o servicio social, a las iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso y a los partidos políticos, todas las cuales deben estar legalmente constituidas, autorizadas e inscritas conforme a la ley, siempre que cuenten con la solvencia fiscal del período al que corresponde el gasto, emitida por la Administración Tributaria, la deducción máxima permitida a quienes donen a las entidades indicadas en este párrafo, no puede exceder del cinco por ciento (5%) de la renta bruta.
- d. Las cuotas por contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, al Instituto de Previsión Militar y al Estado y sus instituciones por cuotas de regímenes de previsión social.
- e. Las primas de seguros de vida para cubrir riesgos en casos de muerte exclusivamente del trabajador, siempre que el contrato de seguro no devengue suma alguna por concepto de retorno, reintegro o rescate.

En la literal a de este artículo, se observa que afecta principalmente a los asalariados, ya que en la deducción de la planilla del Impuesto al Valor Agregado (IVA) solo pueden deducir hasta doce mil (12 000) quetzales por compra de bienes y servicios.

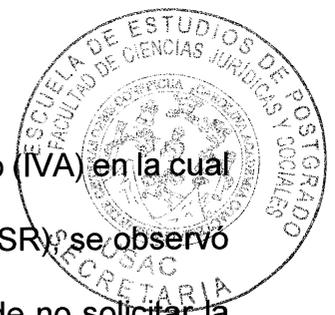
Con la eliminación de la planilla del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la cual no existía monto para poder deducir el Impuesto Sobre la Renta (ISR), se observó una baja en la recaudación, generando un aumento al incentivo de no solicitar la factura respectiva en la compra de bienes y servicios, lo que genera un efecto en cascada de la evasión.

Derivado de lo anterior, los empleados realizan sus compras y solicitan servicios en establecimientos donde no extienden facturas y por consiguiente es más barato lo que da como resultado una evasión de impuesto por parte del vendedor.

En la evaluación del Fondo Monetario Internacional (FMI) al país, en el 2014, indica que una de las amenazas son las exenciones fiscales, que causan un bajo nivel de ingresos tributarios.

Es importante también resaltar la exención que brinda la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) del artículo 7 al 9. Y las exenciones generales del Impuesto Sobre la Renta (ISR) establecidos en el artículo 8 de la ley de actualización tributaria Decreto 10-2012.

Por lo expuesto anteriormente, se considera necesario efectuar una revisión a las exenciones, exoneraciones y otros incentivos, antes de solicitar leyes que aumenten las tasas impositivas existentes.





#### **4.7 Egresos**

El Presupuesto de Egresos de 2015 puede ser analizado desde distintas perspectivas. Dentro de las principales, se puede observar el presupuesto por:

- a) Tipo de gasto y subgrupo de gasto, que son las agrupaciones o clasificaciones técnicas más amplias o generales del presupuesto,
- b) Por finalidad del gasto, que se refiere a la clase de necesidades colectivas que se satisfacen,
- c) Fuentes de financiamiento disponibles para desarrollar los programas y proyectos que se realizarán en el año,
- d) Instituciones que tienen a su cargo la prestación de los servicios públicos,
- e) Rigidez de los recursos derivado de las obligaciones constitucionales y de leyes ordinarias,
- f) Cumplimiento de obligaciones constitucionales y de los Acuerdos de Paz.



Para efectos de la investigación se describirán los egresos por tipo de gasto.

• **Por tipo de gasto y subgrupo tipo de gasto**

A través del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, se busca satisfacer las necesidades colectivas de la población, y para ello se programan los distintos tipos de gasto.

A continuación, se enuncian los tipos de gasto que se programan y su descripción.

**Tabla 12**  
**Tipo de Gasto**  
**Financiamiento**

<b>Financiamiento</b>	
<b>Gastos de administración</b>	<b>Gastos en recurso humano</b>
Apoyo de la gestión administrativa correspondiente a la producción de bienes y servicios públicos.	Recursos que se destinan a mejorar las condiciones de la población, a través de programas de educación, ciencia y cultura; salud y asistencia social; y, trabajo y previsión social.
<b>Inversión</b>	
<b>Inversión física</b>	<b>Transferencias de capital</b>
Recursos destinados a proyectos y obras específicas, que derivan del Programa de Inversiones Públicas y que pueden consistir en ampliación, construcción, mejoramiento y/o reposición de un medio de producción durable.	Erogaciones destinadas a la formación bruta de capital fijo, a través de organismos, asociaciones, instituciones u organizaciones no gubernamentales.
<b>Deuda pública</b>	
Comprende los egresos programados para cubrir el servicio de la deuda pública y la amortización de pasivos.	

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



A continuación, se presenta los gastos principales el presupuesto de la nación del año 2010-2015.

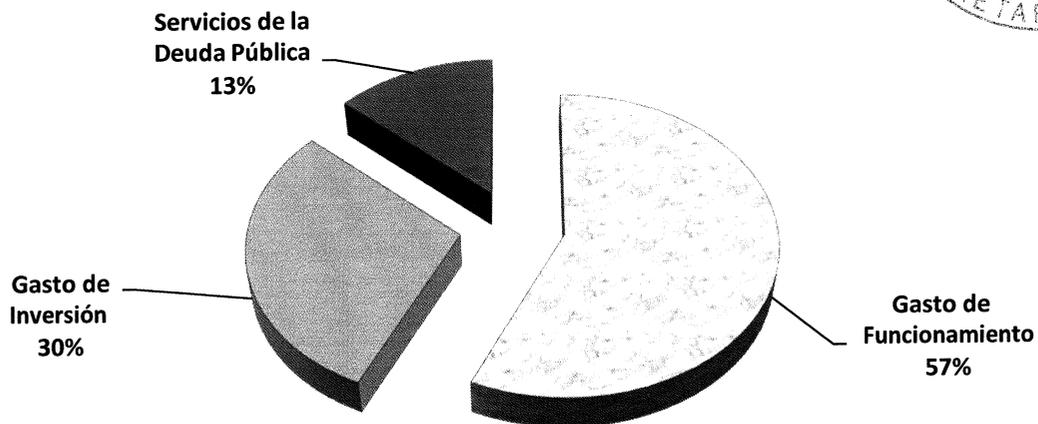


Figura 3: Tipo de Gasto (estructura porcentual), año: 2010.  
Fuente: elaboración propia con datos del Ministerio de Finanzas Públicas.

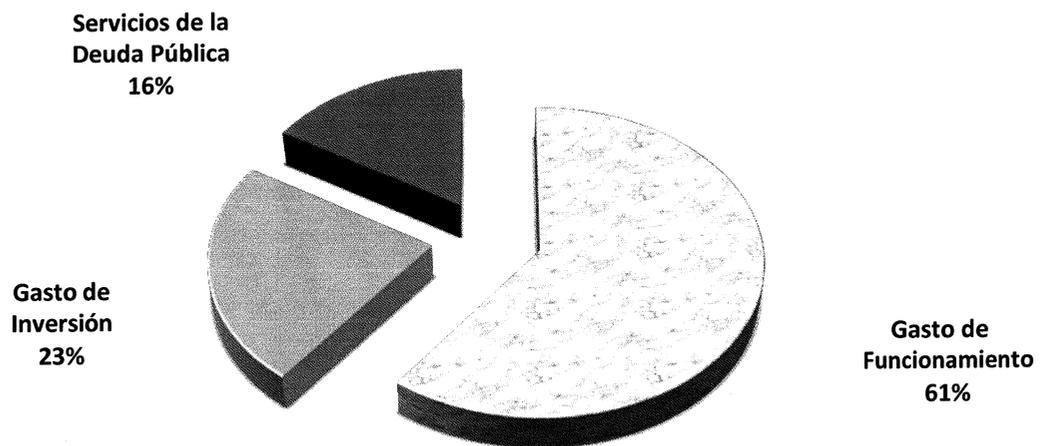


Figura 4: Tipo de Gasto (estructura porcentual), año: 2011.  
Fuente: elaboración propia con datos del Ministerio de Finanzas Públicas.

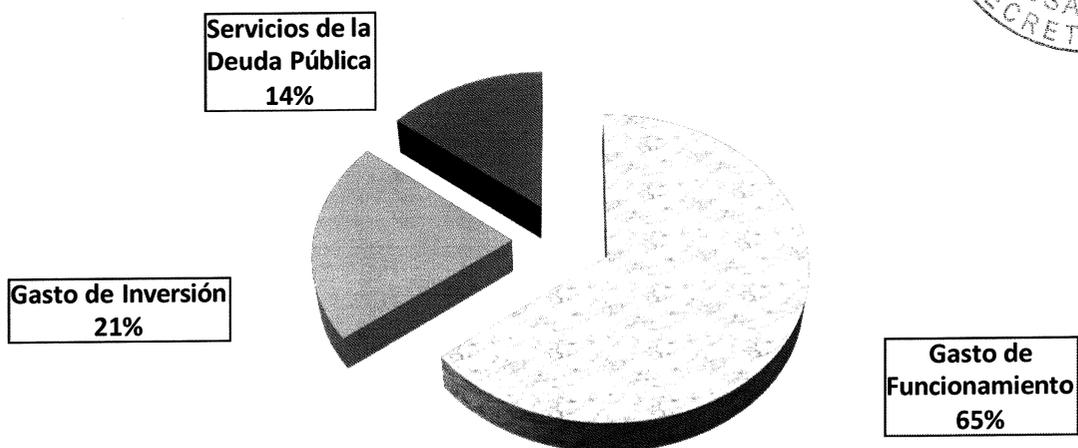


Figura 5: Tipo de Gasto (estructura porcentual), año: 2012.  
Fuente: elaboración propia con datos del Ministerio de Finanzas Públicas

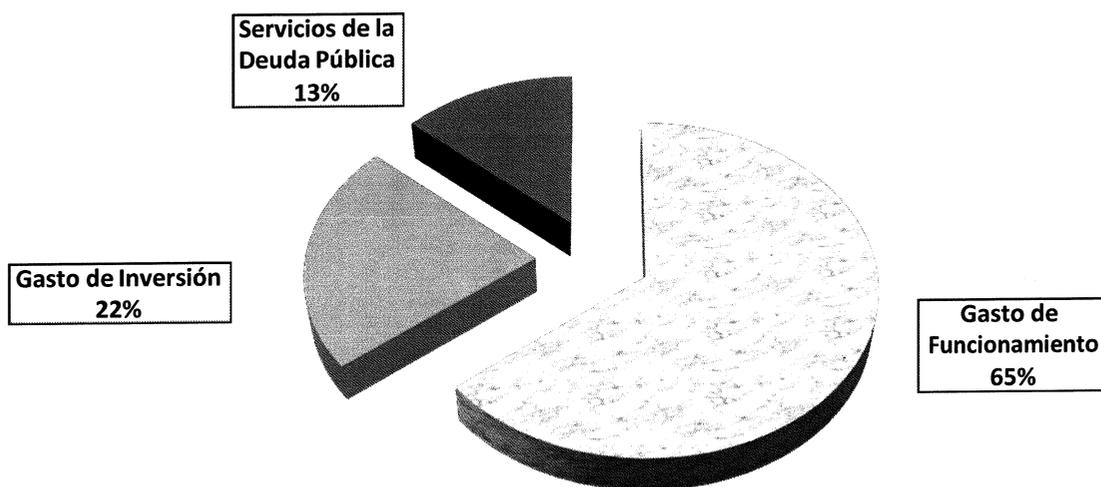


Figura 6: Tipo de Gasto (estructura porcentual), año: 2013.  
Fuente: elaboración propia con datos del Ministerio de Finanzas Públicas.

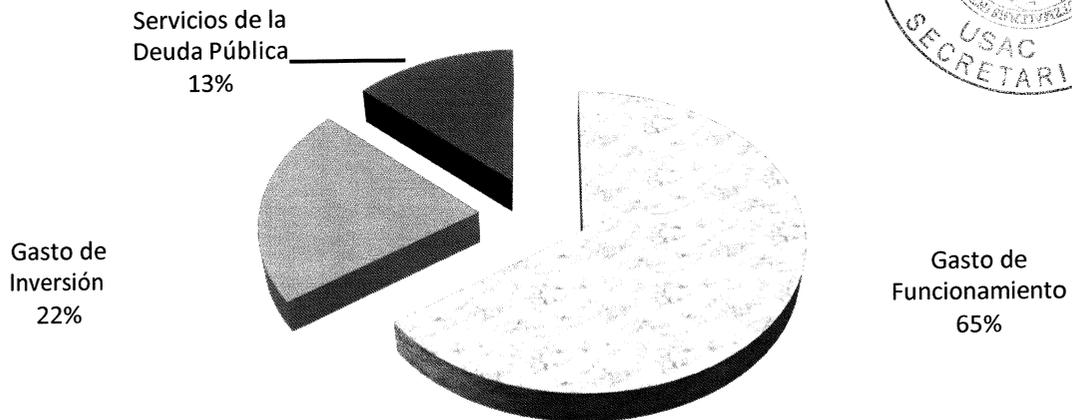


Figura 7: Tipo de Gasto (estructura porcentual), año: 2014.  
Fuente: elaboración propia con datos del Ministerio de Finanzas Públicas.

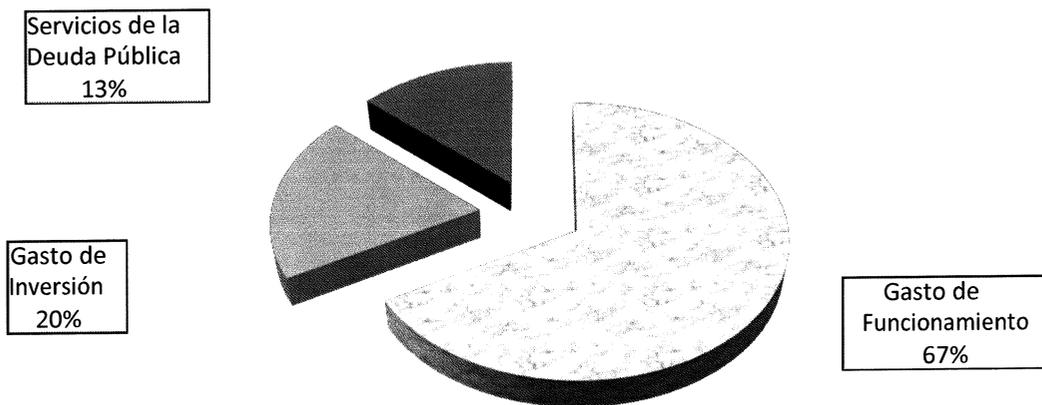


Figura 8: Tipo de Gasto (estructura porcentual), año: 2015.  
Fuente: elaboración propia con datos del Ministerio de Finanzas Públicas.

Se muestra que el tipo de gasto de funcionamiento durante el periodo 2010-2015 que, en promedio, representa el 63.15%, es decir, que el gasto absorbe mayores recursos que los que se destinan a la inversión y deuda pública ya que estos en promedio son el 23.02% y 13.83% respectivamente. Esto se explica porque

en funcionamiento figuran los servicios esenciales de salud, educación y seguridad que son prioritarios para el beneficio ciudadano. En consecuencia, a este rubro del gasto año con año se le asignan mayores recursos, utilizados en muchas ocasiones en gastos superfluos o innecesarios, sin obtener los resultados esperados.



#### **4.8 Financiamiento del presupuesto vía deuda interna y externa**

Al no lograr las metas de recaudación deseadas, tener déficit, y con la necesidad de más recursos el Estado debe financiarse mediante deuda sea interna o externa, para poder cubrir el gasto presupuestado.

Sin embargo, cuando los ingresos previstos por concepto de impuestos no son suficientes para cubrir los programas y proyectos, el Gobierno debe obtener otras fuentes de financiamiento, entre ellas, préstamos contratados con Organismos Internacionales [Banco Interamericano de Desarrollo (BID), Banco Mundial (BM), Banco Centroamericano de Integración Económica (BCIE), y a través de la emisión de Bonos del Tesoro. También coadyuvan a complementar el presupuesto algunas donaciones que países amigos brindan para programas y proyectos específicos.

#### **4.9 Debilidad institucional**

Para entender este punto, primero es necesario definir que es la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), tanto en la función administrativa tributaria como en su objeto y funciones, lo cual se describe en el numeral 1.7 de Capítulo I de la presente investigación.



La debilidad institucional, desde sus fundamentos jurídicos y técnicos, es la principal limitante para lograr incrementos significativos en los niveles de recaudación y poder brindar mayor financiamiento del presupuesto vía ingresos y reducir los niveles de deuda en el largo plazo.

Esto conlleva a una baja moral tributaria y desconfianza por parte de los contribuyentes de pagar impuestos.

También se puede mencionar la falta de control por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), para poder estimar los costos y con esto determinar los verdaderos ingresos netos de los contribuyentes, ya que un creciente número de contribuyentes reportan pérdidas.

#### **4.10 Efectos de las incongruencias sobre el financiamiento del presupuesto**

Al existir incongruencias en la legislación que afecta a los principales impuestos que son fundamentales para que el Estado se agencie de recursos como lo son el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Sobre la Renta (ISR), se puede observar que existe un sistema regresivo, a pesar de las reformas fiscales para poder contribuir a mejorar la recaudación y así contar con una política fiscal efectiva que tenga como único fin contribuir al desarrollo del país, pues el mismo debe agenciarse de préstamos internos y externos para poder financiarse de recursos y

así poder cubrir tanto el déficit fiscal como el gasto presupuestado.



En este capítulo se hace una relación y fundamentación de las leyes que intervienen en la recaudación tributaria empezando por la norma de mayor jerarquía como lo es la Constitución Política de la República de Guatemala, en la cual se establece que el congreso de la república es el único que puede decretar los impuestos ordinarios y extraordinarios, así como determinar las bases de la recaudación.

De la misma manera se indica que el código tributario es el que armoniza la aplicación de las leyes en forma general.

Posteriormente, se hace una explicación y análisis de los decretos 27-92 y sus reformas que corresponden a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta (ISR), lo anterior se realiza tomando en consideración que estas leyes son las que soportan la mayor parte de la tributación fiscal tanto en impuestos directos como indirectos.

Como se puede observar en el análisis realizado el Impuesto al Valor Agregado (IVA) representa los impuestos indirectos y el Impuesto Sobre la Renta (ISR) los directos, con este análisis se determina que deben realizarse cambios profundos a

la legislación para que sea más equitativa tomando en cuenta el principio de capacidad de pago.



#### **4.11 Reflexiones sobre la problemática nacional**

Se debe establecer un sistema tributario progresivo donde la carga tributaria aumenta a medida que aumentan los ingresos del contribuyente, lo cual genera una recaudación equitativa y favorece a los sectores sociales de menor ingreso. Para ello no debe incrementarse la tasa del Impuesto al Valor Agregado (IVA), que a pesar de ser más baja que en otros países es un impuesto que recae directamente en la población de menor ingreso.

Para que se lleve a cabo la reforma fiscal es necesario que los principales actores: las universidades, sector privado, organización campesina, las cooperativas y otros que son relevantes lleguen a un consenso para lograr una reforma que beneficie a todos los sectores.

Con una reforma fiscal se pretende que el Estado de Guatemala tenga los recursos suficientes para poder cumplir las necesidades que la población demanda, como lo es la educación, salud, alimentación, vivienda, seguridad, justicia, agua, etc.



Es importante también analizar la posibilidad del alza de los impuestos en lo relacionado a la actividad minera, el de telefonía celular y al de circulación de vehículos.

Por medio del aumento en la recaudación, y en el logro de las metas de recaudación, se espera que el déficit fiscal disminuya, para que el Estado no se vea en la necesidad de recurrir a deuda para poder financiar el presupuesto.

Es necesario que se creen planes para evitar las asignaciones presupuestarias innecesarias, gastos superfluos, y dirigir los recursos financieros a sectores con mayor necesidad, así como evaluar que las instituciones estatales sean eficientes y eficaces en la ejecución física y financiera del presupuesto, esto mediante las supervisión y controles rigurosos anuales, para verificar que cumplan con los objetivos de cada institución.

Es necesario revisar todas las exenciones, empezando por aquellas que no están establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, se deben eliminar los beneficios empresariales que se otorgan en forma de incentivos y que se mantienen, que entre otros temas modifica los regímenes de maquilas, zonas francas y centros de llamadas.



## CONCLUSIÓN



La hipótesis formulada: las leyes de recaudación tributaria adolecen de debilidades, por lo que inciden negativamente en la formulación del presupuesto de Ingresos y egresos del Estado, fue comprobada en la investigación realizada, de acuerdo con el siguiente planteamiento:

La fuente principal del financiamiento del presupuesto durante el período 2010-2015, es el ingreso tributario, que en promedio representa el 74.95% (setenta y cuatro puntos noventa y cinco por ciento): de este el 66.75% (sesenta y seis puntos setenta y cinco por ciento) fue financiado vía impuestos indirectos, y un 33.15% (treinta y tres puntos quince por ciento) por impuestos directos. Dicha situación determina que Guatemala tenga un sistema tributario regresivo, por lo que se evidencia una incongruencia entre los niveles de recaudación y el financiamiento del presupuesto.

La combinación de la reducción en la recaudación tributaria con incrementos en el gasto y déficit fiscal, redundan en un mayor endeudamiento público. El saldo de la deuda pública (interna y externa) representaba, en el 2010 Q 7,486.5 millones un 15% (quince por ciento) del presupuesto; de estos el 2.8% (dos puntos ocho por ciento) a deuda interna y 12.2% (doce puntos dos por ciento) a deuda externa. También es posible apreciar cómo, a lo largo del tiempo, la estructura del saldo de

la deuda, entre interna y externa, ha cambiado, debido, a que en el año 2010 predominaba el endeudamiento externo, mientras que desde el año 2011 hasta el 2015 la distribución del saldo de la deuda es aproximadamente igual.



En los últimos años, la mayoría de instituciones ha ejecutado más del 70% (setenta por ciento) del presupuesto asignado, pero esto no significa que los logros de esa ejecución sean los esperados, como se puede observar con la creación del Ministerio de Desarrollo Social en el año 2012, ya que no logró su fin, al implementar programas sociales, los cuales harían que la pobreza se redujera, donde no se vio reflejado en la Encuesta Nacional de Condiciones de Vida (ENCOVI), lo cual muestra que el 60% (sesenta por ciento) de la población vive en condición de pobreza y pobreza extrema.

Las exenciones e incentivos fiscales (gastos tributarios) que han beneficiado a determinados sectores (empresas, iglesias, maquilas, centros educativos, entre otros), que en su totalidad para el año 2010 ascendió a Q 21,137.94, y para el año 2015 fue de Q 12,913.42, con una disminución de Q 8,224.52 millones. Esta disminución se refleja principalmente en los beneficios que tenían los empleados en relación de dependencia, al no presentar la planilla del IVA con un crédito para rebajar el ISR, asimismo los demás beneficios fiscales como los del Derecho 29-89 y los del Decreto 65-89, entre otros, han aumentado gradualmente.



## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Bastidas, M. (2003). *Aspectos teóricos y conceptuales del presupuesto*. (s.f.). Guatemala.

Bastidas, M. (2003). *Contabilidad y gestión del sector público venezolano*. Primera Edición. Mérida, Venezuela: Departamento de Publicaciones de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Universidad de los Andes.

Benavente, M. (1952). *Finanzas públicas*. Santiago: Jurídica de Chile.

Contraloría General de Cuentas República de Guatemala. Programa de Apoyo al Fortalecimiento Institucional del Congreso de la Organización de los Estados Americanos (OEA-PAFIC). *Guía práctica sobre el análisis presupuestario*. (2009). Guatemala.

Ekelund, R. y Hébert, R. (2009) *Historia de la teoría económica y de su método*. 3ra. Edición. México D.F.: editorial McGraw-Hill Interamericana.

Giuliani, C. (1972). Derecho financiero. En *Derecho financiero* (pág. 221). Buenos Aires, Argentina: Palma.

Lira, I. (25 de octubre de 2017). *Presupuesto público*. Obtenido de

<http://pptopub.blogspot.com/>



Marshall, A. (2006). *Principios de Economía*. Madrid, España: Editorial Síntesis.

Ministerio de Finanzas Públicas (MINFIN), Secretaria de Planificación y Programación de la Presidencia (SEGEPLAN). *Guía conceptual de gestión por resultados en Guatemala*. (2013).

Ministerio de Finanzas Públicas. Dirección de Finanzas Públicas. (2017). *Presupuesto 2017 para el ciudadano*. Guatemala.

Ministerio de Finanzas Públicas. *Enciclopedia financiera*. Recuperado de <https://www.encyclopediainfinanciera.com/finanzas-publicas/recaudacion-fiscal>.

Ministerio de Finanzas Públicas. *Manual de clasificaciones presupuestarias para el sector público de Guatemala*. (2013). Guatemala: 5ta edición.

Ministerio de Finanzas Públicas. *Manual de modificaciones presupuestarias para las entidades de la administración central*. (2005). Guatemala.

Mundell, R., Laffer, A. (1972). "El hombre y la economía", en *The American Economic Review*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Amorrortu.



Musgrave, R. A. (1994). *Hacienda pública teórica y aplicada*. México: editorial McGraw Hill.

Paredes, F. (2006). *Presupuesto público, aspectos teóricos*. Mérida, Venezuela: Venezolana C.A.

Retchkiman K. B. (1977). *David Ricardo y la teoría fiscal*. México No. 31.

Rosso Flores, L. A. (2011). *Sistema Tributario y Economía*. Tesis de grado. La Paz Bolivia.

Schumpeter, J. (2015). *Historia del análisis económico*. Madrid, España: Editorial Ariel.

Solorzano, J. F. (s.f.). *Portal SAT*. Obtenido de <https://portal.sat.gob.gt/portal/ques-la-sat/>

Szentes H. y Bacskay, T. (1960). *Teorías fiscales*. n/a.

Universidad Rafael Landívar y Misión de Verificación de las Naciones Unidas en Guatemala (MINUGUA). *Acuerdos de Paz* (1997). Segunda Edición. Guatemala.

Villegas, H. B. (1994). *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario (vol. 5)*.

Guatemala: Depalma.



Villegas, H., & Palacios. (1994). *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*

(Vol. 5, No. 1). Guatemala: DEPALMA.

### **Legislación:**

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

Código Tributario y sus reformas. Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. 1991.

Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria. Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, 1998.

Ley de Actualización Tributaria y sus reformas. Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto número 26-96 del Congreso de la República de Guatemala.