

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



**EL DERECHO TRIBUTARIO Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO EN
GUATEMALA**

LICDA. KARLA NINETT ROMERO FLORES

Guatemala, octubre 2019

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

**EL DERECHO TRIBUTARIO Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO EN
GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala

Por la Licenciada

KARLA NINETT ROMERO FLORES

Previo a conferírsele el grado académico de

MAESTRA EN DERECHO TRIBUTARIO

(Magister Scientiae)

Guatemala, octubre 2019

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

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL I: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II: Lic. Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Denis Ernesto Velásquez González
VOCAL V: Br. Abidán Carías Palencia
SECRETARIO: Lic. Fernando Antonio Chacón Urizar

CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla
DIRECTOR: Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez

TRIBUNAL QUE PRACTICÓ EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente: Dr. Luis Fernando Cordón Morales
Vocal: MSc. Félix Rodolfo Ayala López
Secretaria: MSc. Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez

RAZÓN: "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en la tesis". Artículo 25 del Reglamento de los Exámenes Técnico Profesionales, Abogacía y Notariado y Público de Tesis.

Guatemala, 20 de junio del 2018

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

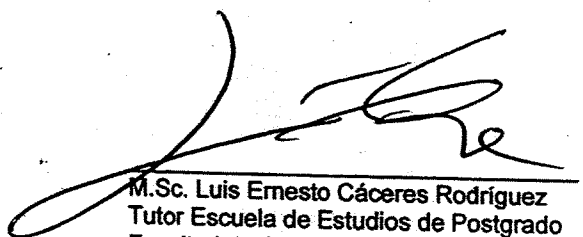
Señor Director:

Según Acta del Consejo Académico de la reunión Ordinaria celebrada el 31 de mayo del 2017, en el Acta N°. 02-2017, Punto CUARTO, Inciso 4.4 y del Acta N°. 1-2017, Punto CATORCE, Inciso 14.10, se hace de su conocimiento que se ha facilitado la tutoría y revisión de la elaboración del informe final de tesis intitulado "EL DERECHO TRIBUTARIO Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO EN GUATEMALA", de la estudiante LICENCIADA KARLA NINETT ROMERO FLORES, la cual se enmarca dentro de los contenidos teóricos metodológicos de la MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO, cuyo proceso se realizó durante los meses de enero a junio del 2018.

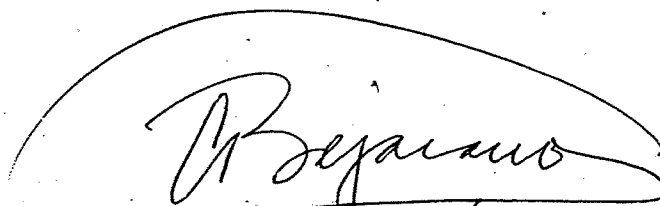
El informe final de tesis de la LICDA. KARLA NINETT ROMERO FLORES, cumple con los requisitos establecidos en el Reglamento respectivo de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por lo tanto extendemos el dictamen de aprobación para que la sustentante pueda continuar con el proceso de tesis.

Así mismo, se deja constancia que la originalidad de los criterios vertidos en la tesis "EL DERECHO TRIBUTARIO Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO EN GUATEMALA" son responsabilidad exclusiva de la autora.

Atentamente,



M.Sc. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Tutor Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
USAC.



M.Sc. Rosa del Carmen Bejarano Girón
Tutora Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
USAC.



Guatemala 22 de julio de 2019

A quien corresponda:

El siete de marzo del presente año, en la Escuela de Estudio de Posgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, la Licenciada Karla Ninett Romero Flores, se sometió al examen privado de la tesis denominada "EL DERECHO TRIBUTARIO Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO EN GUATEMALA", aprobando por unanimidad el examen, excepto por las observaciones emitidas por la terna examinadora, la cual realizó las recomendaciones para enmendar la tesis, previo a emitir el dictamen correspondiente, por lo que a partir de la presente fecha se le da un plazo de un mes para realizar las correcciones señaladas, quedando como encargado de verificar las mismas el suscrito, cabe mencionar que dicho proceso es indispensable para continuar con el proceso de graduación, sin otro particular.

Atentamente,

Dr. Luis Fernando Córdón Morales

Presidente tribunal examinador

Guatemala, 08 de octubre de 2019

Doctor Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria, zona 12

Señor director:

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

**EL DERECHO TRIBUTARIO Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO EN
GUATEMALA**

Esta tesis fue presentada por la **Licda. Karla Ninett Romero Flores**, estudiante de la Maestría en Derecho Tributario de la Escuela 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 realizada la corrección indicada, el texto puede imprimirse.

Atentamente,



Dra. Gladys Tobar
Revisora

Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada 1450

Gladys Tobar Aguilar
LICENCIADA EN LETRAS
Colegiada 1450



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, 11 de octubre del dos mil diecinueve.-----

En vista de que la Licda. Karla Ninett Romero Flores aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario** lo cual consta en el acta número 14-2019 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“EL DERECHO TRIBUTARIO Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO EN GUATEMALA”**. 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. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO



DEDICATORIA



- A DIOS: Por haberme dado la vida, por proveer de sabiduría, por haberme cuidado en mi camino y hacer realidad este día, a él sea la honra y la gloria.
- A MI MADRE: Elsa Marina Flores Lopez, te admiro, porque con aun con tus limitaciones me brindaste lo mejor, gracias por esforzarte y creer en mí, tu lucha diaria valió la pena, este título es tuyo, por motivarme siempre a salir adelante, tus ejemplos, enseñanzas y fortalezas fueron transmitidas con tu amor, hoy soy quien soy gracias a ti, agradezco al cielo por tenerte, te amo y bendigo mama.
- A TONO: Marco Antonio Dávila Andrade, gracias por estar siempre a nuestro lado apoyándonos en todo momento.
- A MI ESPOSO: Byron Enrique Vicente Pérez, compañero idóneo, que con su apoyo incondicional siempre ha estado en las buenas y las malas, hoy es una de las buenas, gracias amor.
- A MIS HIJAS: Karla Sofhia y Diana Isabella, pilares fundamentales de mi vida, el combustible de mi inspiración, las amo, este logro es para ustedes, espero les sirva de inspiración para su futuro.
- A MI HERMANO: Marco Tulio Romero Flores (†) porque desde el cielo celebras con nosotros, en vida manifestaste tu respeto y admiración a mi persona, te llevare por siempre en mi mente y corazón.
- A MI ABUELO: Abrahán Flores Cardona (†) porque tus enseñanzas se quedaron en mi memoria, te recuerdo con mucho amor.
- A MIS AMIGOS: Gloria Juárez, Jeannelly Melgar, Alejandra Martínez, Hugo Mejía, son tantos que no terminaría, gracias porque cuando más lo necesite, estuvieron brindando un hombro amigo, con sus aportes y entrega logre terminar este proceso y a todos los que en la medida de sus posibilidades

me apoyaron y alentaron a seguir adelante, los quiero y respeto a cada uno por nombre.



A MIS ASESORES:

Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Dr. Luis Fernando Cordón Morales

Quienes fueron parte fundamental en este proceso, se les respeta y agradece por todo su apoyo, gracias por conducirme a la excelencia académica que los caracteriza.

A LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.

A TODO EL PÚBLICO EN GENERAL.

ÍNDICE



1	El Estado.....	1
1.1	Actividad financiera del Estado guatemalteco	1
1.2	Las necesidades públicas	4
1.3	Servicios públicos.....	5
1.4	Fuentes de financiamiento del Estado.....	6
1.4.1	Ingresos públicos	9
1.4.2	Tributos o impuestos.....	10
1.5	Otros ingresos.....	11
1.6	Recaudación tributaria	12
1.7	Otras fuentes de financiamiento del Estado	15
1.8	Presupuesto general de la nación	17
2	Principios constitucionales	25
2.1	Principios que rigen el sistema tributario	25
2.2	Principio de legalidad	29
2.3	Principio de equidad.....	30
2.4	Principio de justicia.....	31
2.5	Principio de no confiscación	34
2.6	El principio de progresividad	35
2.7	Principio de capacidad de pago.....	39
2.8	Fuentes del derecho tributario.....	40
2.8.1	La Constitución Política de la República de Guatemala	41
2.8.2	Ley.....	41
2.8.3	Leyes especiales	42
2.8.4	Los reglamentos administrativos	44
2.8.5	Los tratados internacionales	45
2.9	El derecho tributario y su relación con otras ramas del derecho.....	46
3	El derecho tributario	51
3.1	Antecedentes históricos	54
3.2	El derecho tributario en Guatemala y Centroamérica	57



3.2.1	Época colonial.....	65
3.2.2	Época independiente	66
3.2.3	Época republicana	67
3.3	El derecho tributario en Guatemala	65
3.3.1	Parte especial	66
3.3.2	El sistema tributario.....	67
4	Relación jurídica tributaria	69
4.1	Elementos de la relación jurídica.....	70
4.2	Importancia de la relación jurídica tributaria	77
4.3	Los tributos en Guatemala	78
4.4	La creación de impuestos.....	79
4.5	Clasificación de los impuestos en Guatemala	81
4.5.1	Impuestos regresivos y progresivos	85
4.6	Plazos de los impuestos.....	86
4.7	Infracciones.....	87
4.8	Sanciones	88
4.9	Formas de extinción de la obligación tributaria.....	89
4.10	Beneficios fiscales.....	90
5	Antecedentes del principio de capacidad de pago y el derecho tributario.....	93
5.1	Síntesis de la investigación	100
5.2	Recaudación tributaria en Guatemala	102
5.3	Sistema fiscal equitativo y/o justo.....	103
5.4	Determinación de la muestra.....	107
5.5	Cálculo del tamaño de la muestra	108
5.6	Técnicas e instrumentos para la recolección de datos	108
5.7	Presentación de resultado de la investigación.....	109
5.7.1	Resultados y análisis de la encuesta por pregunta	110
5.8	Comprobación de la hipótesis	120
	CONCLUSIONES	123
	REFERENCIAS.....	125
	ANEXOS	133



INDICE DE CUADROS

No.	Nombre	Página
1	Análisis de los sistemas tributarios	133
2	Resultados de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, Resultados a Diciembre 2017 Millones de Quetzales Términos Netos / Gobierno de Guatemala	133
3	Determinación de la muestra Caso: población finita cualitativa	134



ÍNDICE DE GRÁFICAS

No.	Nombre	Página
1	Resultado de régimen tributario justo	135
2	Resultado de las cargas tributarias	135
3	Resultado carga tributaria justa y equitativa	136
4	Resultado de capacidad de resolver dudas de contribuyentes	136
5	Respuesta de cultura tributaria	137

INTRODUCCIÓN



La presente investigación se refiere al tema del derecho tributario y la aplicación del principio de capacidad de pago de los contribuyentes guatemaltecos, debido a que, el derecho tributario, es la fuente de ingresos para los gastos del Estado.

La capacidad de pago es una característica que deben poseer los contribuyentes. El principio de capacidad de pago encuentra sustento legal en la propia Constitución Política de la República de Guatemala; el tema que ocupa esta investigación es uno de los principios más importantes que deben considerarse para imponer cargas tributarias, por lo tanto, el Congreso de la República de Guatemala, en el momento de gravar la renta de la población guatemalteca, debe garantizar la aplicación del principio de equidad y justicia; puesto que el pago de los impuestos en ninguna medida debe afectar la calidad de vida de los guatemaltecos, disminuyendo sus ingresos y capacidad de obtener los recursos necesarios para satisfacer sus necesidades más elementales.

La aplicación del principio de capacidad de pago de forma inadecuada propicia un sistema tributario injusto que afecta los intereses económicos de los sujetos obligados al pago de impuestos, incumpliendo lo estipulado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual menciona que el sistema tributario debe ser justo y equitativo y que las leyes en materia tributaria deben elaborarse conforme al principio de capacidad de pago.

Para analizar la problemática es necesario establecer: cómo se aplica el principio de capacidad de pago en el derecho tributario a los contribuyentes de la región central de Guatemala; además, indagar si la falta de estudios socioeconómicos para determinar la capacidad de pago de los tributarios incide de alguna manera en la falta de una legislación adecuada, que contemple la situación económica de los contribuyentes en el momento de decretar impuestos de cualquier naturaleza.



Para adentrarse en el tema, fue necesario investigar acerca de los conceptos del derecho tributario, su relación con otras ramas del derecho y revisar la doctrina relacionada con los principios constitucionales; como el que se desarrolló, así como otros: el principio de legalidad, equidad y justicia.

La investigación de esta problemática se desarrolló por la falta de información bibliográfica y ausencia de artículos de consulta de autores guatemaltecos y por la poca importancia que se le da al tema siendo medular en la recaudación tributaria del país.

En el ámbito profesional, es importante conocer el contexto social y económico, así como el impacto que tiene el derecho tributario en el país.

En el marco del desarrollo de la investigación, se realizó una serie de encuestas y entrevistas a profesionales de las ciencias económicas; es decir, información clave, que los profesionales objeto de estudio, poseen experiencia en la rama del derecho tributario. Por lo que, se obtuvo información vinculante para el proceso de la investigación lo cual permitió el desarrollo integral de la investigación con resultados positivos lo cual permitió la comprobación de la hipótesis del estudio realizado.



CAPÍTULO I

1 El Estado

1.1 Actividad financiera del Estado guatemalteco

Es función del Estado desarrollar políticas y proporcionar recursos necesarios para satisfacer las necesidades colectivas de la sociedad, por medio de la infraestructura y los servicios públicos, para Monterroso (2010) quien define la actividad financiera del Estado como: "Una de las tantas gestiones que tiene a su cargo todo Estado moderno y en dos frases abarca toda la gama de beneficios que puede recibir la población por medio de la realización de la actividad que pone en movimiento a todo el Estado, el Estado realiza diversas actividades para la realización de sus finalidades, pero a través del Organismo Ejecutivo desarrolla la actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de necesidades generales. (p. 33).

Este tema ha sido tratado por diversos expertos en derecho financiero y tributario, entre quienes es posible mencionar a Chicas (1992), quien establece:

La actividad financiera que el Estado realiza para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar e invertir las sumas ingresadas; distinguiéndose de todas las demás en que no constituyen un fin en sí mismo, o sea en que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento una condición indispensable para el desarrollo de todas sus restantes actividades (p. 1).

Al respecto, puede decirse que la actividad que el Estado realiza para recaudar y administrar el dinero que percibe por medio de los tributos que pagan los guatemaltecos, el cual se invertirá en el sostenimiento económico de sus dependencias o entidades se le llama actividad financiera del Estado, porque a través de esta el



Estado realiza las actividades que le permiten administrar y erogar el dinero con el que cumplirá sus fines. Además, puede sostenerse que la actividad financiera del Estado es aquella que realiza a través de uno de sus organismos, el ejecutivo y entidades autónomas y descentralizadas, las que persiguen obtener los recursos, administrarlos y ejecutarlos o invertirlos para el sostenimiento del aparato estatal. Es menester, mencionar que lo anterior se desprende de lo señalado en el artículo 1 de la Constitución Política de la República de Guatemala, contempla la protección a la persona y manifiesta los deberes del Estado y sus mandatos legales de protección a los ciudadanos en general procurando el bien común, lo cual se traduce en la prestación de servicios públicos, tales como educación, salud, comunicaciones, vivienda, seguridad, administración de justicia entre otros; todo ello, siempre que cuente con los recursos económicos necesarios. En Guatemala, estas funciones han sido delegadas al Ministerio de Finanzas Públicas y a la Superintendencia de Administración Tributaria, estos recursos son generados por los tributos pagados al Estado.

El Estado y el derecho se encuentran íntimamente ligados, debido a que el derecho es parte esencial del Estado, cuyo objetivo es velar por los derechos y obligaciones que tienen las personas y además rige el comportamiento de las personas.

Existen discusión en lo que se refiere a los fines de la actividad financiera del Estado, entre dos corrientes que se anteponen entre sí; la primera de ellas es la llamada neutralismo y la segunda intervencionismo. Al respecto, Chicas (2000) de los fines de la actividad financiera del Estado menciona que:

La evolución del concepto de Estado y de las teorías que explican la naturaleza de la actividad financiera, ha dado motivo para que también hayan variado los fines del Estado, evolución que se limita a tres etapas o sistemas que son: el Estado-policía (escuela económica), el Estado providencia (liberalismo social con economía intervencionista) y el Estado socialista (dirigismo del Estado de la economía) (p. 6.).



Actualmente, muchos de los Estados han adoptado políticas para la privatización de aquellas empresas que anteriormente eran administradas por él, para que estas pasen a ser administradas por empresas privadas, constituyéndose únicamente con el espectador, siendo así que cada vez, perdiendo el sentido del Estado y olvidando sus verdaderas obligaciones estatales.

Contrario a todo lo anterior, la corriente intervencionista establece que el Estado debe asumir un papel más dinámico, interviniendo con el fin de encausar las actividades financieras de la población. Al adoptar esta postura, los fines del Estado serán extrafiscales, debido a que se circunscribirá a cumplir políticas económicas, sociales, financieras y culturales, dejando de lado la actitud de espectador.

Cumplimiento de las obligaciones tributarias, de acuerdo con el Decreto 2-91 del Congreso de la República, Código Tributario, artículo 14, el cual establece: “la obligación tributaria como el vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos o sea la relación jurídica tributaria que se da entre el sujeto activo y los administrados”.

Existen distintos enfoques que influyen en el cumplimiento de las obligaciones tributarias del país, tomando e identificando como uno de ellos la falta de cultura tributaria, la escasa voluntad del contribuyente para cumplir sus obligaciones, aduciendo la falta de calidad en los servicios públicos, así como la falta de certeza jurídica, los cuales son factores influyentes en la conducta de pago de las obligaciones tributarias. Además, es posible mencionar otros factores, tales como: la complejidad de las normas jurídicas, a menudo los profesionales tributarios debemos estar en constante capacitación; sin embargo, existen profesionales que, por razones económicas o por falta de tiempo, se limitan a quedarse con el escaso conocimiento que adquirieron en las aulas de estudio, lo cual les limita a entender con diligencia los constantes cambios que tiene el ambiente tributario, que para nadie es una novedad, que es cambiante.

La complejidad que poseen las normas tributarias tiende a confundir a los contribuyentes, haciendo creer que el sistema tributario es incomprensible, lo que dificulta la transparencia y compromete la voluntad del contribuyente para cumplir sus obligaciones tributarias. Para aplicación efectiva de las leyes tributarias, existe una estrecha relación entre la capacidad de interpretar y aplicar las leyes y el factor de error al aplicar estas; es decir, muchas veces, por la inexperiencia o por la falta de capacitación de los profesionales tributarios, incide en aplicar de manera errónea los porcentajes legales de los impuestos o la aplicación incorrecta de la normativa vigente, lo que aumenta el riesgo de defraudar al fisco.



1.2 Las necesidades públicas

El Estado se organiza para proteger a las personas y a la sociedad, su único fin es garantizar el bien común, su deber es garantizar a los habitantes de la República, la vida, libertad, justicia, seguridad, paz y el desarrollo integral de las personas, las necesidades públicas se deben entender como el fin de la actividad económica del Estado, los medios utilizados para satisfacer estas necesidades son los bienes y servicios públicos, donde el Estado es el obligado a prestarlos, lo que justifica la planificación, inversión, administración y ejecución, de los recursos financieros estatales, con los que se pretende satisfacer las necesidades públicas.

Estas necesidades surgen de la convivencia de la sociedad por factores socioeconómicos, técnicos y culturales, requieren el apoyo de sus integrantes para satisfacerlas, el Estado debe responder a estas necesidades colectivas con el fin de lograr satisfacerlas, el Estado debe proveer de organismos que permitan solventar las necesidades existentes.

Las necesidades públicas que se presentan en una comunidad o grupo de personas deben ser atendidas por el Estado, satisfaciéndolas a través de bienes y servicios, entre ellas: salud, educación, desarrollo social, vivienda, infraestructura, etc.



Estas se clasifican en absolutas, estas corresponden la esencia del Estado, responden al origen del Estado materializando la esencia del Estado mismo, por lo que no cumplir con ellas desaparecería. Las necesidades públicas relativas, estas pueden ser atendidas por el Estado o un particular; es decir, no se necesita para del Estado para satisfacer estas necesidades. Para cumplir con la satisfacción de todas las necesidades colectiva el Estado requiere agenciarse de recursos para financiar los egresos que se dividen en gastos de inversión, funcionamiento y pago de deuda.

Sin embargo, hoy el Estado guatemalteco no necesariamente ha satisfecho las necesidades de la población, de hecho, se ha caracterizado por la falta de atención de algunos servicios básicos, asumiendo la falta de recursos para cubrir con dichas necesidades. Por ello es importante la simplicidad en la estructura tributaria, la cual debe ser sencilla para entender y cumplir con las obligaciones tributarias para contribuir con el sostenimiento del gasto público.

1.3 Servicios públicos

Servicios públicos son las actividades que realizan las instituciones públicas, que tienen como finalidad dar solución a las diferentes necesidades del funcionamiento de la sociedad, debido a que son esenciales para el desarrollo de la comunidad, son financiados por el gasto público y desarrollados por la administración pública, la cual vela, porque se cumplan los mandatos constituciones, para garantizar el bien común.

Los servicios públicos pretenden cubren las necesidades de los ciudadanos en general, los servidores públicos son los designados por las autoridades encargadas de velar, porque estos servicios funcionen correctamente. Las entidades tienen origen público, debido a que el Estado es quien provee de lo necesario para el correcto funcionamiento de estas.



El Estado es el benefactor de toda la sociedad, por lo que es el encargado de velar para que dentro de la actividad estatal se incluyan los servicios públicos, el Estado en el afán de buscar solución a las necesidades sociales que en su momento volvieron problemática se apoyó de la figura de la privatización, debido a su falta de capacidad de administrar los recursos de algunas instituciones tales como la empresa eléctrica de Guatemala, la cual se encargaba de proveer energía eléctrica, la cual es una de las necesidades prioritarias para la sociedad; asimismo, la empresa de telecomunicaciones encargada de proveer el servicio telefónico, por citar algunos ejemplos concretos del Estado de Guatemala, actualmente son administrados por empresas privadas, el Estado posee una participación mínima dentro de estas.

Dentro de los servicios públicos más necesarios se encuentran: la salud, la educación, la seguridad, entre otros, son desarrollados con el fin único de satisfacer las necesidades colectivas. El Estado para dar cobertura y solución a estas necesidades desarrolla distintos programas través de sus instituciones creadas para estos fines. Estos servicios también lo pueden proporcionar empresas privadas, siempre y cuando sean vigiladas y fiscalizadas por el Estado.

La importancia de los servicios públicos radica en la necesidad de satisfacer los requerimientos de la sociedad, cabe mencionar que estos deben ser gratuitos, porque son creados para atender demandas sociales.

1.4 Fuentes de financiamiento del Estado

Las fuentes de financiamiento pueden definirse como aquellas que, identifican el origen de los recursos con que se cubre la ejecución de los gastos que el Estado realiza para cumplir con su función, proveer a los guatemaltecos las condiciones necesarias y los medios para garantizar el bien común de la colectividad a través de bienes y/o servicios, entre ellos: salud, educación, seguridad, etc.



De acuerdo con el Ministerio de Finanzas Públicas, Dirección Técnica del Presupuesto, los recursos del tesoro se originan a través de los tributos que pagan los sujetos obligados (contribuyentes), los saldos disponibles de años anteriores, los recursos no tributarios, los provenientes de la venta de acciones y participaciones, de activos y otros que ingresan al tesoro, cuyo objetivo es financiar aquellos gastos sin asignación establecida en la normativa vigente.

Estas fuentes pueden provenir de organismos bancarios y financieros de carácter interno como externo, a través de los cuales se obtienen los recursos necesarios para que, el gobierno como encargado de administrar las finanzas del Estado implemente y organice la ejecución de estos recursos, priorizando las necesidades y garantizando la calidad del gasto para mantener una estabilidad económica.

La Dirección Técnica del Presupuesto del Ministerio de Finanzas Públicas, a través del *Manual de clasificaciones presupuestarias* para el Sector Público de Guatemala y sus actualizaciones aprobadas en el Acuerdo Ministerial 379-2017 de fecha 29 de diciembre de 2017, presenta una lista de clasificaciones presupuestarias, las cuales se enumeran: clasificación institucional, geográfica, finalidad, función y división, tipo de gasto, fuentes de financiamiento, recursos por rubros, clasificación económica de los recursos, objeto de gasto, económica del gasto.

Para el Ministerio de Finanzas Públicas, Dirección Técnica del Presupuesto, la base legal sobre la cual se fundamentan los clasificadores anteriores, teniendo cuidado de su vigencia son: Constitución Política de la República de Guatemala, Ley Orgánica del Presupuesto, Decreto No. 101-97 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal que corresponda, Ley del Organismo Judicial, Ley del Organismo Ejecutivo, Ley de Contrataciones del Estado, Ley de Acceso a la Información Pública, Ley de Servicio Civil, Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto, Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado, Reglamento de la Ley de Servicio Civil, Régimen del Fondo Rotativo para las instituciones del Estado, Normas Generales de Acceso a la

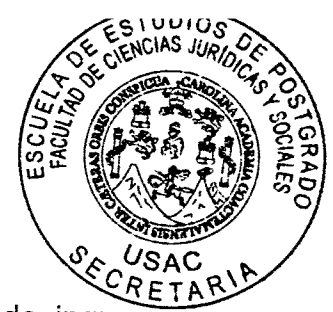


Información Pública en el Organismo Ejecutivo y sus Dependencias, Manuales de Registro de Donaciones, Manual para la Ejecución Presupuestaria a través de Convenios, Manual de Modificaciones Presupuestarias, Manual de Formulación Presupuestaria, Manual de Programación de la Ejecución Presupuestaria, Manual para la Administración de Fideicomisos, Normas Generales de Control Gubernamental, dentro del Manual de clasificaciones presupuestarias para el Sector Público de Guatemala.

Clasificación de las fuentes de financiamiento de los recursos (ingresos) del Estado, provienen principalmente de los ingresos que se generan a través de: ingresos corrientes, ingresos IVA-PAZ, ingresos propios, donaciones, préstamos, colocaciones de bonos del tesoro.

En el *Manual de clasificaciones presupuestarias* se identifican las fuentes de donde provienen los recursos y/o ingresos que financian los egresos, lo cual permite que el gobierno pueda orientar estos recursos de acuerdo con la fuente de donde se originan los recursos para ejercer control en su aplicación, dentro del clasificador de las fuentes de financiamiento se integran préstamos y donaciones; estos aparecen ordenados específicamente por cada organismo financiero tanto interno como externo, así como, la colocación, préstamo o donación específica que lo sufraga, los cuales deben actualizarse anualmente, agregando los nuevos empréstitos, colocaciones o donaciones.

La clasificación de las fuentes de financiamiento incluye la descripción de cada una de las cuentas que lo conforman: recursos del tesoro, recursos del tesoro con afectación específica, recursos propios de las instituciones, crédito interno, crédito externo, donaciones externas, donaciones internas.



1.4.1 Ingresos públicos

Los ingresos públicos se estiman a través de las proyecciones de ingresos tributarios que se calculan usando el escenario de macroeconómico emitido por el Banco de Guatemala del ejercicio fiscal anterior, el crecimiento de la economía, se analizan las proyecciones para el crecimiento. Se deben tomar en cuenta los factores tales como la realidad estimada de recaudación, la brecha fiscal, la carga tributaria, la recaudación efectiva.

Los ingresos públicos mejorarían si se tomaran en cuenta algunos aspectos como: aterrizar en las proyecciones de la recaudación ajustándolas hacia números reales, que los proyectos para ejecución de estos fueran claros y comunicados a la sociedad erradicar los privilegios fiscales como en el caso de las zonas francas, invertir en la niñez, en la correcta nutrición y en la educación de la población infante del país.

Una de las definiciones más acertadas para este término es que estos están constituidos por los recursos que el Estado obtiene a través de la recaudación tributaria: ISR, IVA, entre otros.; venta de bienes y sus derivados; transferencias y donaciones; el resultado de las operaciones de las empresas públicas entre otros.

Los ingresos pueden ser públicos, estos corresponden a aquella cantidad de dinero que el Estado y demás entes que conforman el aparato estatal recibe, los cuales servirán para financiar los gastos públicos. Una de las características que permite distinguir los ingresos públicos es que siempre estarán constituidos por una cantidad de dinero.

Estos ingresos también son denominados ingresos coactivos, porque estos se obtienen del poder coercitivo que el Estado tiene sobre los particulares. Esto quiere decir que, el Estado percibe estos ingresos a partir del poder penal y del poder fiscal previstos en la legislación guatemalteca, cuya finalidad es que, el Estado obtenga los recursos necesarios para financiar el gasto público.



1.4.2 Tributos o impuestos

Este nace en el momento de realizar el hecho generador, o sea, la obligación que genera este tiene carácter coercitivo, se impone por el Estado de acuerdo con la capacidad de pago de los contribuyentes o al giro de su negocio, estos se encuentran establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, artículo 135, literal e. la que indica “obedecer las leyes”.

Los impuestos poseen ciertas características, siendo la principal, su carácter coercitivo; es decir, que el Estado puede exigir el pago de este, en caso contrario puede hacer uso de los principios jurídicos establecidos para su cumplimiento; en segundo lugar, el pago de los impuestos correspondientes a los sujetos pasivos, no supone la recepción de algún beneficio; es decir, no existe contraprestación para el contribuyente y por último y quizá una de las características más importantes, sin menospreciar las anteriores, es que los impuestos que se perciben están destinados a financiar el Presupuesto de Egresos del Estado. Los tributos o impuestos “Son todas las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”, según lo establecido en el Código Tributario en el artículo 9 concepto.

Es decir, tributo es toda prestación en dinero obligada por la ley a cargo de los contribuyentes que se encuentren en los supuestos establecidos como hechos generadores y que la ley los determine.

Los tributos son ingresos públicos y obligatorios, los cuales están contenidos en la legislación tributaria vigente, los cuales son exigidos por la Administración Tributaria, para la recaudación de estos, con el fin de garantizar el sostenimiento del gasto público.



1.5 Otros ingresos

Son los ingresos que perciben el Estado o cualquier entidad pública, producto de los servicios públicos que brinda, siendo el beneficiario el que paga, estas se pagan en contraprestación de un servicio. La diferencia entre tasa e impuesto es que la primera se paga de para financiar y recibir un servicio prestado por la administración pública en la mayoría de ocasiones es un servicio municipal y en el caso de los impuestos sirven para financiar el presupuesto general de la nación, entre estos ingresos se encuentran: las tasas, no están contempladas en el Código Tributario, estas se encuentran en el Código Municipal donde reconocen la existencia de tasas por servicios administrativos y tasas por servicios públicos locales.

En el artículo 72 del Código Municipal estipula que el municipio debe regular y prestar los servicios públicos municipales de su jurisdicción, para garantizar el funcionamiento sostenible, haciendo énfasis en el cobro de las tasas municipales.

Las tasas, al igual que los impuestos, poseen ciertas características, entre estas: son pagadas a cambio de un servicio, los servicios son prestados por el Estado o las municipalidades, la tasa debe ser proporcional al costo del servicio adquirido.

En Guatemala, existen diferentes tipos de tasas entre las que podemos mencionar: por autorización de documentos públicos, servicios de energía eléctrica y alumbrado público, peaje (en el caso de la autopista Palín, Escuintla), Boleto de Ornato, el cual se debe pagar anualmente a las municipalidades y cuyo monto depende de los ingresos de los contribuyentes.

Las contribuciones especiales son determinadas de manera unilateral por el Estado o las municipalidades y tienen carácter de obligatoriedad, son impuestas a uno o varios sectores de la población y generalmente se pretende con ello satisfacer de manera parcial el costo de una obra que será de beneficio y uso público. Al igual que los tributos anteriores, las contribuciones especiales presentan ciertas características:

son de carácter obligatorio, son pagadas por los particulares, pero a diferencia de los impuestos, en este caso, los contribuyentes o tributarios si reciben un beneficio directo e inmediato; el pago que realizan los particulares es equivalente al beneficio que se obtiene, a través de una obra pública.



Las contribuciones especiales se pueden clasificar de la manera siguiente: contribuciones por mejoras y contribución por seguro social. El Código Tributario, en el artículo 13, Contribución especial y contribución, por mejoras establece:

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

Contribuciones especiales por mejoras, esta clasificación fue creada para costear obras públicas que produzcan plusvalía de la propiedad del contribuyente, donde el gasto erogado es una limitante individual para el contribuyente y el inminente valor del inmueble.

1.6 Recaudación tributaria

Se realiza en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las obligaciones tributarias. Dichas obligaciones se encuentran enmarcadas en las normas tributarias vigentes. Los atributos por medio de los cuales se realiza la recaudación tributaria, corresponden a los vigentes en cada período calendario conforme al Registro Tributario Unificado. Como parte de las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) para contribuir con los compromisos de transparencia fiscal y atribuciones de fiscalización de la evaluación del

comportamiento de la recaudación tributaria nacional realiza las gestiones pertinentes para realizar sus atribuciones que por mandato legal le corresponden.



En una publicación del diario *El Periódico*, el columnista Álvarez (2018) informa que la Superintendencia de Administración Tributaria supera primera meta de recaudación de 2018, de acuerdo con los datos proporcionados por el gabinete económico, presidido por el vicepresidente de la República, Dr. Jafeth Cabrera; la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–, reveló que el crecimiento interanual de 9.2 por ciento en la recaudación refleja una buena tendencia en los ingresos, superando la meta de recaudación de Q 5.565 millardos establecida para 2017 y vigente para el presente año, en un 2.3 por ciento, al lograr Q 5.692 millardos en el primer mes de 2018 (párr. 2).

La meta para el año 2018, en cuanto a recaudación de acuerdo con los datos proporcionados por el titular de la SAT, es la misma que para 2017, quien, además, comentó que la comparación de los índices de recaudación se hará de manera interanual; de esa manera se pudo establecer que el momento que se registró en el primer mes del presente año fue de Q 481.7 millones.

Asimismo, se indicó que la recaudación en aduanas logró un crecimiento interanual de 8.4 por ciento. Destacando que, respecto a la meta, la caída en la recaudación es de uno por ciento, al sumar Q 1.29 millardos.

Por su parte, Medina (2018) economista del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), indicó que la comparación interanual no debería constituirse en el punto de referencia debido a que la SAT recibiría este año cerca de Q 60.7 millardos solamente por el resultado de la actividad económica, superando los Q 56.1 millardos obtenidos en 2017 y los Q 57.4 millardos previstos

El gabinete económico también reveló que productos de los impuestos internos como el IVA e ISR se obtuvieron resultados interanuales del 14 y 9.2 por ciento



respectivamente. Por su parte, el titular del Ministerio de Finanzas indicó que el aumento en la recaudación del IVA se debe al aumento del gasto público que realizaron los contribuyentes durante el mes de diciembre del año 2017. Además, se indicó por parte de Estrada que el IVA es el impuesto que más correlacionado con la actividad económica está. Al respecto, el presidente en funciones del Banco de Guatemala mencionó que el resultado del IVA doméstico es un indicador que señala que el crecimiento de la economía puede estar arriba del valor central previsto.

En el informe realizado por Álvarez (2018) se destacó: “el crecimiento interanual del 24% en el ingreso por Timbres Fiscales y Papel Protocolo; sin embargo, el dato anterior, indica que este impuesto estuvo Q 2.1 millones por debajo de la meta de Q 42.7 millones” (párr. 3). En cuanto a la recaudación en aduanas, el funcionario interino de la SAT mencionó que se espera fortalecer temas como el riesgo aduanero; para lograr este propósito, el intendente de aduanas indicó que se pretende implementar el plan de control de la carga tal como se hizo en Puerto Quetzal, lo que permitió el aumento de los ingresos, mencionando que debido a los resultados obtenidos se pretende llevar este plan a la aduana de Tecún Umán, además de fortalecer las relaciones interinstitucionales con las autoridades del vecino país del norte, para disminuir la defraudación tributaria.

La recaudación tributaria es concebida como la manifestación administrativa dirigida a la aplicación de los tributos, esta se incluye dentro del marco del derecho tributario. La recaudación es una actividad propia del Estado la cual debe hacerse efectiva a través de los órganos designados por la ley, con la finalidad de obtener los recursos para el funcionamiento de la administración pública en su conjunto. Según Superintendencia de Administración Tributaria Cultura, estadísticas tributarias, Portal SAT, Guatemala. Las estadísticas de recaudación contenidas en el portal están publicadas para fines de análisis tributarios, los atributos presentados son vigentes y actualizados mensualmente mediante el calendario del Registro Tributario Unificado.



De acuerdo con las cifras presentadas por concepto de recaudación de tributos términos brutos, por departamento y actividad económica expresadas en quetzales para el año 2017, haciende a cincuenta y ocho billones quinientos ocho millones quinientos mil cuatrocientos cuarenta y nueve con setecientos treinta y tres quetzales y treinta centavos (Q. 58,518,549,733.30), este dato está integrado con los registros de la recaudación de los departamentos incluye las actividades económicas y los distintos tipos de impuestos. La entidad autorizada para recaudar el pago de tributos es la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- siendo una entidad descentralizada, tiene autonomía total y su naturaleza es ejercer con exclusividad las funciones de recaudación y administración tributaria, contenidas en la legislación de la República de Guatemala; es decir, es el ente recaudador del Estado.

Dentro de sus funciones como ente rector de la tributación en Guatemala, se encuentran: administrar el sistema tributario y el sistema aduanero, su mandato se encuentra en el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Su competencia abarca todo el territorio nacional, otras instituciones autorizadas para recibir pago de tributos son los bancos del sistema nacional, previo a autorización del contribuyente, celebran contratos de adhesión bancaria que permite realizar directamente el pago de sus impuestos por medio de formularios electrónicos, generados desde el sitio virtual de Declaraguatate, lo cual favorece al contribuyente promoviendo la celeridad en el pago de impuestos. Las instituciones bancarias también recudan el pago de impuestos por medio del pago en efectivo.

1.7 Otras fuentes de financiamiento del Estado

Los recursos del tesoro con afectación específica se refieren a aquellos que en virtud de disposición legal se asignan a financiar específicamente determinados gastos de las instituciones y entes. En cuanto a los recursos propios de las instituciones, estos tienen un sustento legal y proceden de la venta de bienes o servicios de las propias



instituciones, se incluyen los recursos que se obtienen de la venta de activos del Estado, cobro de tasas, derechos, financiamiento que se origina como variaciones de los distintos tipos de activos financieros y saldos de caja de ingresos propios de las instituciones de la administración central y los disponibles de años anteriores. Entre ellos, también se agregan la disminución de caja y bancos que las entidades descentralizadas y autónomas destinan para financiar sus gastos.

El crédito interno, lo constituyen los recursos que se originan del uso de bonos y otros valores de deuda, como los préstamos que se obtienen del mercado interno y de pasivos con proveedores y contratistas; así como los saldos de caja de ingresos por colocaciones de bonos y de préstamos internos.

El crédito externo, se refiere a los recursos financieros que son proporcionados por entidades de crédito externas, pudiendo ser en forma de bonos y otros valores de deuda colocados fuera del país, además de los préstamos de gobiernos, organismos, entidades financieras internacionales, proveedores y contratistas del exterior.

Las donaciones, se pueden presentar tanto internas como externas, pudiendo ser donaciones monetarias o en especie monetizables; en el caso de las primeras provienen de instituciones nacionales y las segundas, como su nombre lo indican, provienen de organismos internacionales. Es otra forma que posee el Estado para afianzarse de fondos, los países desarrollados tienen distintos programas que ejecutan a través de la donación en donde consideran a Guatemala para como un país beneficiario de estas, el objetivo de las donaciones es garantizar que el segmento seleccionado obtenga los beneficios deseados de forma gratuita, las donaciones que recibe el Estado no necesariamente son dinerarias, Guatemala también recibe donaciones en infraestructura, medicina, equipo tecnológico, mano de obra calificada para programas estratégicos que previamente celebraron convenios, las bibliotecas a menudo reciben donaciones de editoriales. El Estado de Guatemala recibe donaciones específicas de muchos países, las cuales se presentan mayormente cuando ocurren desastres naturales, o los países disponen apadrinar algunos programas específicos,



en los casos de desastres naturales, los países como México, Japón, Estados Unidos entre muchos otros se hacen presentes con distintos donativos, entre los que se encuentran donaciones monetarias, de insumos, de alimentos, inclusive con voluntarios rescatistas. Los organismos internacionales constantemente tienen apertura a proveer donaciones de distinta índole, siempre y cuando se solicite por medio del debido proceso y sobre todo que vela por el cumplimiento de los fines de la donación y ejerce supervisión de la debida ejecución para seguir gozando del beneficio de la ayuda como tal.

Los préstamos equivalen al crédito público es otra modalidad que utiliza el Estado para afianzarse de fondos y generar recursos financieros a través del endeudamiento interno y externo, los préstamos pertenecen a los créditos externos, los cuales tienen el propósito principal de suplir necesidades que con el financiamiento propio no se pueden cumplir.

Los préstamos se pueden utilizar para financiar proyectos de ampliación, mejoramiento y modernización del equipamiento en los distintas segmentos de la sociedad, donde sea más necesario intervenir, el Banco Centroamericano de Integración Económica (BCIE) es una institución que tiene carácter internacional, cuyo objeto es promover la integración y el desarrollo de los países como en el caso de Guatemala. En la misión del banco se establece que este fue creado para promover la integración económica y el desarrollo social para crear un equilibrio en la región centroamericana, el banco pretende ser un aliado estratégico para proveer de recursos financieros a los países centroamericanos para coadyuvar al bienestar y a la calidad de vida de los ciudadanos.

1.8 Presupuesto general de la nación

El Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal dos mil diecisiete (2017), fue aprobado por el Congreso de la República de Guatemala,



a través del Decreto Número 50-2016, fecha 15 de diciembre de 2016, el cual se aumentó a la cantidad de setenta y seis mil novecientos ochenta y nueve millones cuatrocientos cincuenta y un mil quetzales (Q. 76,989.451,000). En los artículos 97 y 98 del decreto, los congresistas aprobaron dos ampliaciones presupuestarias hasta, una de ellas por Q.875,000,000 y la otra por Q. 300,000,000. De acuerdo con datos publicados en el portal del Ministerio de Finanzas Públicas. se pudo observar que, durante el ejercicio fiscal 2017, fue ampliado en varias ocasiones, durante el primer cuatrimestre del ejercicio fiscal siguiente, el presupuesto fue ampliado mediante Acuerdos Gubernativos, por los montos de Q. 15,000,000; Q. 40,000,000; Q. 300,000,000; nuevamente, en el segundo cuatrimestre de ese mismo período, el ejecutivo, amplió el presupuesto por las sumas de Q. 39,781,360; Q. 19,370,000 y Q. 218,971,011.88; dando como resultado que el presupuesto finalmente se incrementó en Q. 633,122,371,88”.

Los anteriores datos reflejan que, el presupuesto para el ejercicio fiscal 2016, aumentaron en un 12.26%. La ejecución presupuestaria, son los egresos públicos, el Diccionario de la Real Academia Española (2006) define el término ‘egreso’ como: “salida, partida de descargo. Acción de egresar. Este concepto está asociado a la contabilidad, refiriéndose a la salida de dinero de una empresa, para cubrir los gastos de inversión, funcionamiento o cubrir el pago de una deuda” (p. 562).

Por lo anterior, los egresos públicos hacen referencia a un gasto que se realiza para cumplir los fines del Estado, a través de bienes y servicios que satisfagan las necesidades de la colectividad, también se le denomina gasto público.

La información más reciente, relacionada con la situación financiera de Guatemala, según el Ministerio de Finanzas Públicas para el año 2018. Estadísticas financieras situación financiera acumulada reportada por el Sistema de Contabilidad Integrado (SICOIN) del Ministerio de Finanzas Públicas, mostraba un gasto público de Q. 67,274.7 millones, equivalentes al 12.1% del PIB. El porcentaje anterior es similar al monto ejecutado hacia la misma fecha de 2016, reflejando una ejecución del 91.5% con



respecto al presupuesto vigente, los planes de austeridad anunciados por el Ejecutivo, pero también en consonancia con la incapacidad de algunas entidades ejecutoras del Estado de aplicar y cumplir con los controles establecidos en la Ley de Compras y Contrataciones del Estado. El Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (2018) indica que: “El servicio total de la deuda absorbió el 16.8% de los recursos, por encima del 15.7% de lo registrado en 2016” (p.63). Es importante comentar que a mayor parte de los rubros considerados reportó una reducción relativa en comparación con lo ejecutado en 2016, siendo el área de salud pública y asistencia social la que reportó una mayor pérdida de peso relativo, por el orden del 0.7% del total presupuestario, mientras que la educación mostró un 0.5%, ambos datos confirman la hipótesis de que las políticas de austeridad regularmente implican el recorte de gastos considerados como sociales.

El informe del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, también muestra que, las cifras fiscales acumuladas disponibles al cierre de 2017 mostraron un déficit presupuestal de Q 7,370.8 millones, equivalentes al 1.3 del PIB, este porcentaje es superior al 1.1% de 2016.

El análisis del presupuesto, se basa en el régimen financiero del Estado, se contempla en la Constitución Política de la República de Guatemala, artículo 237 que corresponde al Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, en donde se estipula que los organismos del Estado, las entidades descentralizadas y las autónomas deberán realizar una estimación o proyección de los gastos e inversiones a realizar durante el ejercicio fiscal correspondiente, el cual será trasladado al organismo ejecutivo, quien deberá integrarlo al presupuesto general para aprobación del Congreso de la República. En ese sentido, el proyecto de presupuesto para el ejercicio fiscal 2018 entregado al Congreso de la República de Guatemala para su aprobación, refleja que el monto de gasto supera la cifra más elevada de los últimos 9 años, registrando un total de Q. 87.9 millardos, este comportamiento del gasto público genera una mayor presión, incrementando el déficit fiscal, lo cual también se ve reflejado en una baja recaudación de los tributos, generando así un incremento en el déficit fiscal, provocando a su vez,



que el techo del gasto se incremente. Esta situación también es provocada por la baja recaudación tributaria, debido a la falta de credibilidad y certeza del destino que tienen los impuestos, así como la política fiscal adoptada por el Ejecutivo al continuar ejerciendo una administración poco transparente, otra medida que afecta la recaudación es la adoptada por el Ejecutivo al otorgar una amnistía fiscal, golpeando de manera directa la moral tributaria de los contribuyentes. Todo lo anterior, genera un clima de incertidumbre que en nada contribuye a la estabilización, pues el déficit fiscal puede contribuir a un entorno inflacionario que golpee directamente la economía de los guatemaltecos. Según el analista Lavarreda (2017) del Centro de Investigaciones Económicas Nacionales CIEN, comenta que el Proyecto General del Presupuesto 2018 se incrementó en 11 mil millones, cuyo monto se concentra principalmente en tres renglones, a saber: 1) Otras remuneraciones de personal temporal, 2) Construcción de bienes nacionales de uso común y 3) Pago de intereses de la deuda interna a largo plazo. Esta situación preocupa a analistas de las diferentes instituciones dedicadas a realizar investigaciones y análisis económicos, puesto que dentro del proyecto de presupuesto se incluyen la recaudación de ingresos tributarios por un monto aproximado de Q. 2,350 millones de impuestos indirectos sin origen específico; además se incrementó el presupuesto para las clases pasivas del Estado en comparación con años anteriores.

Al analizar la asignación destinada a los diferentes Ministerios del Estado se destaca que existe aumento en alguno de ellos, como el Ministerio de Salud y Ministerio de Comunicaciones; sin embargo, el aumento en las asignaciones correspondientes no es un indicador de que se vaya a mejorar los servicios e infraestructura para ofrecer calidad en la atención que recibe la población guatemalteca y, como se puede comprobar tampoco se ha mejorado la infraestructura vial del país, afectando la calidad de vida de las personas y la economía al encontrar dificultades para el traslado de sus productos.

De acuerdo con datos proporcionados por el Centro de Investigaciones Económicas Nacionales (2017) se observa que el proyecto del presupuesto para el



ejercicio fiscal 2018 como: “Las fuentes de financiamiento corresponden a préstamos externos de organismos internacionales, como el Banco Interamericano de Desarrollo, Banco Centroamericano de Integración Económica y la Agencia Internacional de Cooperación del Japón, los cual se traduce en un déficit fiscal” (p.20). Se observa que el presupuesto 2018 al igual que en años anteriores sigue una estructura programática, cuya rigidez presupuestaria dificulta para establecer prioridades y gestionar con base en el desempeño, ejecución y calidad del gasto.

El déficit presupuestario describe la situación real de los gastos realizados por el Estado y es el resultado de la ejecución anual determinando si fue realizada eficientemente o por debajo de sus capacidades como ya se hizo costumbre en nuestro país. Para (Ossorio, 1988) indica que: “El término déficit de acuerdo con la ciencia contable significa “el descubierto resultante de comparar el haber o caudal existente con el capital puesto en la empresa, así como también el desequilibrio del presupuesto del Estado (Tamagno)” (p. 269). Lo anterior, se interpreta como la diferencia negativa entre los ingresos y los egresos públicos en un período determinado. Esta concepción abarca al sector público consolidado, como al sector público no financiero y al gobierno central; esto quiere decir, que existe un déficit presupuestario cuando los gastos del Estado superan a los ingresos percibidos como resultado de la recaudación tributaria, dando como resultado un déficit. El incremento del déficit ha sido defendido por las autoridades del Ministerio de Finanzas Públicas –MINFIN-, aduciendo que este lo visualizan como una medida que permitirá un shock en la inversión estatal; sin embargo, especialistas en la materia insisten en que el financiamiento del déficit a través de una deuda cubierta con la emisión de bonos podría repercutir en menor crédito para la inversión privada, reduciendo así la posibilidad de reactivar la economía.

La balanza presupuestaria o balance fiscal es el resultado de un adecuado manejo entre los ingresos tributarios y los gastos de las diferentes instituciones y dependencias que conforman el aparato estatal; este constituye un factor fundamental para mantener la estabilidad y el crecimiento económico.



El equilibrio presupuestario es un principio que persigue mantener un balance entre los ingresos que percibe el Estado a través de los entes encargados de la recaudación tributaria y los gastos que se han proyectado para el cumplimiento de los planes, programas y proyectos que garanticen el desarrollo de la población guatemalteca. Para El Periódico (2018) indica que: “El principio de equilibrio presupuestario dicta que el presupuesto del Estado no debe tener déficit (exceso de los gastos sobre los ingresos) ni superávit (exceso de ingresos sobre los gastos)” (párr.1). Es importante mantener este balance, pues de lo contrario, si no se adoptan las medidas necesarias, se producirá un déficit fiscal, debido a que los gastos son mayores en comparación con los ingresos en un período determinado, específicamente un año.

Como se dijo anteriormente, la falta de recursos para financiar el presupuesto se conoce como déficit fiscal. El cual refleja el mal estado de las finanzas públicas, en caso de producirse un déficit se enfrenta falta de liquidez, lo que conlleva a adquirir recursos mediante la adquisición de deuda, una práctica recurrente en Guatemala; por otra parte, también el Gobierno puede dejar de cumplir con las obligaciones contraídas, demorando el pago de sus compromisos. Cuando existe una diferencia significativa entre los ingresos y egresos, impidiendo así el cumplimiento de los compromisos de funcionamiento, deuda e inversión, una administración puede ir a la quiebra. Para contrarrestar los efectos de un desequilibrio o déficit presupuestario, las autoridades responsables de la elaboración y ejecución del gasto pueden implementar medidas para financiar el presupuesto, entre ellas, incrementar la carga impositiva o bien implementar algunas otras, pudiendo estas ser de carácter temporal; reducir los gastos o una combinación de ambas, lo cual repercute obviamente en los ingresos que perciben los sujetos obligados a pagar tributos. Según El Periódico, (2018) menciona: En Guatemala, como respuesta a la espiral inflacionaria que vivimos a finales de la década de los 80, gracias a un descomunal déficit fiscal, se incorporaron en la Constitución las siguientes disposiciones: con la finalidad de garantizar la estabilidad monetaria, cambiaria y crediticia del país, la Junta Monetaria no podrá autorizar que el Banco de Guatemala otorgue financiamiento directo o indirecto, garantía o aval al Estado, a sus entidades descentralizadas o autónomas ni a las entidades privadas no

bancarias. Con el mismo fin, el Banco de Guatemala no podrá adquirir valores emitidos o negociados en el mercado primario dichas entidades.



Este analista también menciona que dentro de las prohibiciones anteriores y como se indicó anteriormente, se exceptuó de estas prohibiciones el financiamiento que pueda concederse en caso de catástrofes o desastres, siempre que este sea aprobado por las dos terceras partes del total de diputados que integran el Organismo Legislativo, tal como lo contempla el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, a solicitud del presidente de la República. En este sentido, la Carta Magna también incluye lo relacionado a que es al Congreso a quien corresponde extraer, convertir, consolidar o efectuar otras operaciones relativas a la deuda pública interna o externa; tomando en cuenta la justificación del organismo ejecutivo en conjunto con la Junta Monetaria. Sin embargo, el Gobierno de Guatemala, lejos de velar, porque se mantenga el equilibrio en las finanzas públicas ha continuado operando con déficit fiscal, financiando el presupuesto con préstamos del exterior y de la banca privada local, endeudando cada vez más al país. Esto conlleva la urgente necesidad de que incorporen modificaciones a la Ley del Presupuesto con el propósito de que las finanzas del Estado se rijan de acuerdo con el principio de equilibrio presupuestario. Para ello, se requiere que se tome en cuenta la capacidad de pago que el Estado tiene para cubrir este endeudamiento (párr.2).

La facultad de evaluar y controlar los recursos estatales por mandato constitucional recae sobre la Contraloría General de Cuentas, por lo que en su visión establece: “Fortalecimiento de la Fiscalización, Probidad y Transparencia Ejercer la función fiscalizadora de manera integral bajo criterios de eficiencia, eficacia, economía y oportunidad, fomentando la cultura de probidad, transparencia y calidad en el gasto público, implementando procesos que generen valor agregado a la sociedad guatemalteca” (párr.1). La misión de la Contraloría General de Cuentas establece: “Contribuir a mejorar la calidad de vida de los guatemaltecos, a través de la promoción de la probidad, la transparencia, la rendición de cuentas, la calidad del gasto público y la lucha contra la corrupción” (párr.1).

Asimismo, son funciones de la administración tributaria: planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico-tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.



CAPÍTULO II



2 Principios constitucionales

2.1 Principios que rigen el sistema tributario

Los principios son la base del ordenamiento jurídico son el factor cambiante que determina la evolución jurídica, son las ideas jurídicas que integran la organización jurídica de la nación para el caso concreto de Guatemala la encontramos en la Constitución Política de la República de Guatemala, establece en lo que concierne al ámbito tributario que se establezca los principios de naturaleza económica.

Los principios que rigen el sistema tributario en Guatemala, según Alveño (2017) establece: “principio de suficiencia impositiva, [...] principio de eficacia económica, principio de equidad distributiva [...], principio del menor costo económico, [...] principio de flexibilidad” (p.13). Para el citado autor estos principios tienen su importancia, porque indican si la recaudación obtenida de los impuestos es suficiente para soportar los gastos públicos, evitan los gastos superfluos en el presupuesto de la nación, reflejan la naturaleza jurídica legal del sistema impositivo, así como el papel que juega el sujeto activo y el pasivo en la recaudación de los impuestos.

De los principios inherentes al sistema tributario guatemalteco, esta es de legalidad, este principio es básico del Estado de derecho, porque consagra la supremacía de la ley, se encuentra en los artículos 175 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Donde nos indica que corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales conforme a las necesidades del Estado, de acuerdo con la equidad y justicia tributaria así como determina las base tributarias de recaudación tales como: el hecho generador de la relación tributaria; las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad



tributaria; la base imponible y el tipo impositivo; las deducciones, los descuentos, las deducciones y recargos y las deducciones y las infracciones tributarias. Este principio lucha contra la incertidumbre y falta de certeza jurídica de nuestra legislación. Este principio de legalidad de reserva de ley viene del aforismo latino *nullum tributum sine lege* lo que significa que no existe tributo, si no lo establece la ley. Es decir que para que un tributo sea legal en nuestro país debe estar establecido en una ley. Este principio se refiere a que, para su aplicación, la ley debe prevalecer sobre cualquier reglamento, circular, memorándum u otra disposición de inferior jerarquía en tal sentido el principio indica que es importante puntualizar el papel que juega en materia tributaria las disposiciones inferiores a la ley sin embargo el principio se concreta en el estricto cumplimiento del tributo contenido en la normativa.

El principio de justicia y equidad, este principio se base en que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, mediante el pago de sus impuestos, también indica que estos deben ser justos, entendiéndose por justos a que cada contribuyente tribute de acuerdo con su capacidad económica, este principio tiene fundamento en la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 135 numeral d) y en el artículo 243 de la misma ley.

El principio de igualdad y generalidad es de valor superior en todo el ordenamiento jurídico, porque resulta de la aplicación en la materia tributaria, su sustento legal lo encontramos en el artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala. En este principio se ordena que el tratamiento sea igual entre iguales, siempre y cuando las diferencias estén establecidas y bien fundamentadas. El principio de igualdad ante las cargas tributarias va íntimamente vinculado con la concepción democrática del Estado y recibió su primera formulación legal en el derecho surgido de la Revolución Francesa, en el rechazo al régimen de privilegios existentes antes de dicha gesta.



Para Tovillas (2008), establece:

El legislador no puede establecer tributos si no es tomado como presupuesto de las circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulada la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con la que este se ponga de manifiesto el índice seleccionado de capacidad económica. (p. 27).

Un tributo que se aplicara sobre una circunstancia que no fuera reveladora de capacidad económica sería inconstitucional.

Principio de capacidad económica contributiva o de pago, establece: el tributo, el que está íntimamente ligado con rendimientos que perciba el contribuyente, evitando con ello que se grave la mayor parte de las rentas de los contribuyentes, perjudicándoles de esta forma al reducir significativamente, sus márgenes de ganancia, pretende evitar que el contribuyente se desmotive al invertir en actividades productivas, para lograr la sostenibilidad en la recaudación del país. La base legal de dicho principio se encuentra en los artículos constitucionales 119 y 243 de la Constitución Política de Guatemala.

Para García Dorado (2001:34) establece:

El principio se materializa con el reconocimiento del derecho a la no confiscatoriedad tributaria implica una protección o garantía que se traduce en términos de libertad en la esfera económica a modo de conquista, que asegura al individuo como contribuyente una protección frente a la intervención estatal en la obtención de recursos para sus necesidades y el disfrute de sus bienes.

El principio de no confiscación prohíbe que se establezcan tributos que se apropien de la mayor parte de los ingresos de los contribuyentes afectando así los medios necesarios para cubrir las necesidades básicas. El sustento de este principio se



encuentra en los artículos 41 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

El principio de la no doble o múltiple tributación tiene como premisa fundamental que, dentro de un Estado, no puede permitirse que un mismo hecho generador sea gravado dos o más veces por dos o más sujetos activos en la relación jurídico-tributaria. Este principio prohíbe al sujeto con potestad tributaria establecer tributos cuyos hechos generadores den nacimiento a más de una obligación tributaria.

El principio de la no retroactividad de la ley tributaria, la ley tributaria no tiene efecto retroactivo o sea que mismo no se puede aplicar en el ámbito temporal hacia el pasado; esta prohibición consiste en que no puede retrotraerse la aplicación de la ley a hechos supuestos establecidos por otra ley anterior, este principio tiene su base legal en el artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece: “que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando ello favorezca al reo”.

En Guatemala, la tributación se basa en las premisas fundamentales que constituyen la base del ordenamiento jurídico guatemalteco, son valores de nuestro ordenamiento jurídico que se encuentran plasmados en la Constitución Política de la República de Guatemala. En lo concerniente al ámbito tributario se establecen principios fundamentales a los que deben apegarse todas las promulgaciones tributarias.

Para García Vizcaíno (1997), respecto a los principios constitucionales considera que:

Los principios pueden ser considerados como marco regulatorio, en este caso del derecho tributario. Su génesis se puede remontar al derecho natural, o sea las normas puestas por la providencia en las que se tiene que ajustar la normativa legal. (p. 22).



Respecto a los principios constitucionales deben ser derecho positivo debe existir de forma escrita expresada como normas constitucionales que regulen el sistema tributario del país, para que garanticen la certeza jurídica del Estado.

2.2 Principio de legalidad

El principio de legalidad se encuentra en los artículos 171 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, para Rodríguez (1975) establece:

El principio de legalidad es el principio básico del Estado de derecho. En su formulación más genérica constituye la plasmación jurídica del principio político del imperio o primacía de la ley, expresión de la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, el pueblo representado en el parlamento. (p. 30).

En materia de derecho tributario, el principio de legalidad se emite a través de una norma jurídica con carácter de ley, en la cual se definen todos los elementos y características de la obligación tributaria, citando puntualmente quiénes son los sujetos obligados del pago y cuáles son los supuestos del hecho generador, estableciendo el monto del pago y la fecha del pago. Atributos que deben contener una norma para que garantice la certeza jurídica que es la naturaleza del principio de legalidad en las normas tributarias. Para Chicas (1992):

La arbitrariedad llegó a tal extremo que era común hablar de que se legislaba por formulario al incorporarse a estos una serie de exigencias y requisitos que el contribuyente tendría que cumplir sin que existiera norma legal que fundamentar su aplicación. (p. 67).

Este principio lucha contra la incertidumbre y falta de certeza jurídica, el autor revela este caso de los requisitos que los entes encargados de la administración pública tributaria arbitrariamente implementan de manera discrecional en las oficinas



tributarias, medidas que poco a poco ha ido desapareciendo con la implementación de métodos de fiscalización digitales, extinguiéndose gradualmente los formularios en papel.

Este principio en materia tributaria es muy importante, porque implica la creación, modificación y eliminación de tributos, a través de este son concedidas las exoneraciones y otros beneficios tributarios, que considere el Congreso de la República.

2.3 Principio de equidad

Para entender este principio, se define el término equidad, para ello, citamos a Ossorio, Manuel (1988), quien sugiere que:

Esta expresión puede concebirse también como justicia distributiva; lo cual equivale a decir, que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado de acuerdo con su capacidad económica, tomando como base sus ingresos, por lo que el pago de sus obligaciones tributarias debe ser justas (p. 347).

El poder tributario que ejerce el Estado mediante la creación de tributos debe atender el principio de equidad y proporcionalidad, garantizado en los artículos constitucionales 135, inciso d y 243. La potestad que se otorga al gobierno para establecer unilateralmente tributos debe aspirar a repartir y distribuir equitativamente la carga tributaria en concordancia con la capacidad contributiva que tienen las personas individuales o jurídicas afectas al pago de gravámenes.

Ambos principios son propios de estimativa jurídica o sea el conocimiento del derecho en tanto que es valor; es decir, cuando conduce a un orden, seguridad, poder, paz, cooperación, solidaridad y, lo que, en última instancia, se traduce en justicia, tal



como apunta Ossorio, Manuel (s.f.:888) en su Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales.

2.4 Principio de justicia

Este principio parte de lo establecido expresamente en la Constitución Política de la República de Guatemala, en cuanto a los deberes y obligaciones que tienen los guatemaltecos de contribuir al sostenimiento del Estado por medio del pago de impuestos en proporción a la renta que percibe producto de las actividades que contemplan las leyes tributarias. De la sujeción o desestimación que se haga de lo acotado anteriormente, depende lo que constituye la equidad de los impuestos.

En relación con el principio de justicia, Flores Zavala (1998) indica que “Lo esencial de la expresión anterior es que los impuestos deben ser justos y equitativos” (p. 44). El principio de igualdad aplicable en materia tributaria, se encuentra estrechamente relacionado con el principio de justicia y equidad; el cual de acuerdo con Alveño Ovando (2013:57) conlleva el concepto de igualdad, contemplado en el artículo 4 constitucional, párrafo primero que expresamente dice “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos” , al respecto de este, la Corte de Constitucionalidad ha realizado una interpretación de este, expresando que dicho principio, garantizado en la carta magna deben hacerlo efectivo, los organismos encargados de fijar y crear cargas tributarias, en este caso el Congreso de la República, creando gravámenes que respondan a la capacidad de pago de los contribuyentes, por lo tanto, quienes posean más y mayor riqueza deben contribuir en la medida de los beneficios económicos que reciban; contrariamente, quienes poseen menor renta deben tributar en menor medida.

Para ello, el análisis e interpretación de la Corte de Constitucionalidad –CC-, recomienda que los legisladores fijen parámetros reales para imponer cargas tributarias, pudiendo hacerse de manera progresiva, a la vez que se impongan cargas

tributarias mínimas y máximas, incluir privilegios para ciertos sectores, determinados montos, en este, también se sugiere que se haga en la ley respectiva depuración de la base imponible, exceptuando del gravamen los gastos necesarios para producir la renta.



De acuerdo con lo anterior, el principio de capacidad contributiva tiene como postulado la individualización de este, independientemente del concepto o expresión que usemos en cuanto al término justicia, porque este último contempla la idea de igualdad, proporcionalidad, lo que quiere decir que, el pago de los tributos debe normarse conforme a sus capacidades de cada contribuyente.

La justicia es un principio que se concibe como regla de armonía, de igualdad, de proporcionalidad, entre lo que se da y se recibe, siendo así, a través de este se regulan las relaciones todos los miembros de una sociedad.

El principio de igualdad debe concebirse como la obligación que todos los sujetos pasivos, con carácter individual o jurídico, paguen impuestos sin excepción alguna, esto constituye lo que se denomina generalidad del impuesto.

La generalidad del impuesto obliga al pago tributos a todos los sujetos incluidos dentro de las leyes que en materia tributaria existen en Guatemala; expresado de otra manera, nadie debe estar exento de pagar impuestos; pero al mismo tiempo es necesario aclarar que la generalidad del impuesto no debe ser tajante, sino que esta debe basarse en el principio de capacidad de pago, solamente los hará aquellos que cuenten con la aptitud para hacer efectivos sus impuestos, nadie que tenga capacidad de pago estará libre del pago de estos.

El sistema tributario velará, porque las personas individuales o colectivas, que realicen alguna actividad de carácter lucrativo dentro del territorio nacional paguen los impuestos que les corresponden, además de procurar que la carga impositiva sea

soportada por todos de manera justa y equitativa, para que nadie con capacidad contributiva deje de contribuir al sostenimiento del aparato estatal.



La generalidad del impuesto debe aplicarse tanto a los habitantes de la nación como extranjeros, sobre personas naturales y jurídicas, en otras palabras sobre individuos y/o compañías que se dedican a actividades con fines de lucro ya sea por las rentas que perciben en el territorio nacional o rentas provenientes de inversiones en el extranjero; los guatemaltecos residentes en el exterior deberán pagar impuestos sobre los bienes que tengan en el país; sin embargo, deberán ser exonerados de impuestos personales y con mayor razón, sobre las rentas procedentes del extranjero para evitar la doble tributación. Todo lo contrario, sucede con los guatemaltecos que residen en el exterior, porque si la renta proviene de bienes nacionales esta debe ser gravada con justa razón, debido a que la ausencia de los propietarios de estos bienes causa que el fisco pierda impuestos provenientes del consumo de bienes y servicios, afectando de manera directa la economía nacional.

En virtud de lo anterior, los extranjeros que residen en el país tendrán que pagar sus impuestos al fisco de igual manera que los guatemaltecos de acuerdo con los bienes e industrias que posean, incluyendo las rentas que perciban producto de actividades profesionales que ejerzan en el territorio nacional; si, por el contrario, sus rentas provienen del exterior, deberán pagar impuestos sobre los bienes de consumo y servicios.

El principio de justicia, debe partir sobre la base de la igualdad que todos los seres humanos tenemos, todos somos iguales en derechos y deberes de acuerdo con nuestra máxima ley constitucional, por lo tanto, el pago de los impuestos debe realizarse en función de que el cumplimiento de las obligaciones tributarias debe representar el mismo sacrificio para todos; sin embargo, existen diferentes posturas en cuanto a ello, en este caso citamos a Avilés Ramírez (1998), quien expone: "Como la vida de un individuo vale lo mismo que la del otro, todos deben pagar una cuota por ese mismo concepto; pero como la propiedad varía, todos deben soportar las cargas

tributarias, según el valor de su propiedad” (p. 47), tesis rechazada por tributario.



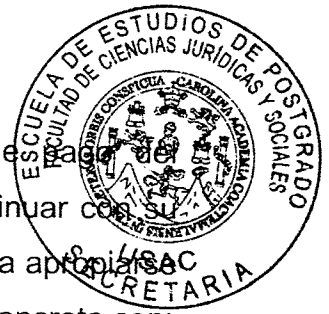
El desacierto anterior, permitió el surgimiento de la tesis de la capacidad de pago o contributiva, que radica fundamentalmente en la capacidad económica que posee el contribuyente para hacer efectivo el pago de sus tributos soportando la carga impositiva, sin afectar la obtención de bienes y servicios que le permitan la satisfacción de sus necesidades esenciales y las de su entorno, sin menoscabo de sus ganancias. Es necesario destacar que el Estado no siempre garantiza la aplicación del principio de generalidad, porque se otorgan privilegios como exenciones y/o rebajas de impuestos a los propietarios de los bienes de producción, los representantes diplomáticos, militares, empresarios, etc.

Finalmente, mencionamos a Adam Smith (1998), quien al respecto del principio de justicia o igualdad contributiva explica que: “a) El impuesto ha de ser proporcional, y no progresivo; b) El impuesto ha de pesar sobre la renta, y no sobre el capital” (p. 50).

Lo que puede interpretarse de la siguiente manera, todo impuesto debe calcularse en proporción a la renta que un individuo recibe producto de las actividades contempladas en las leyes tributarias aprobadas por el Congreso para el sostenimiento del Estado y para que este pueda cumplir con sus obligaciones, establecidas en la propia Constitución Política de la República de Guatemala.

2.5 Principio de no confiscación

Este principio prohíbe que se establezcan tributos que absorban la totalidad de los ingresos de los sujetos pasivos, o bien que no interfiera con el mínimo necesario que cada contribuyente necesita para cubrir sus necesidades primordiales, según los artículos 241 y 243 Constitución Política de la República de Guatemala.



Este principio trata de que el tributo no exceda la capacidad de pago del contribuyente de manera que sus obligaciones tributarias no impidan continuar con su actividad económica, con este principio garantiza que el legislador no pueda apropiarse de los bienes del sujeto pasivo. Para García Dorado (2001) el principio se concreta con:

Reconocimiento del derecho a la no confiscatoria tributaria implica una protección o garantía que se traduce en términos de libertad en la esfera económica a modo de conquista, que asegura al individuo como contribuyente una intervención frente a la intercesión estatal. (p. 34).

De manera que este principio garantiza que el contribuyente pueda ejercer su actividad económica sin temor a que las cargas tributarias excedan sus obligaciones tributarias aun cuando el contribuyente incurra en infracciones tributarias.

2.6 El principio de progresividad

El sistema tributario en general se diseña bajo la inspiración de varios principios constitucionales, el de progresividad es uno de ellos. El contar o no con ese componente puede hacer que el sistema mismo colapse, y no sirva para sus propósitos. Lo que se aprende de la reflexión contenida en el presente ensayo es que a pesar de la imperiosa necesidad de concebir el sistema tributario bajo la inspiración de la progresividad como subyacente de la equidad y justicia tributaria, este contempla y acepta la progresividad como un todo. La existencia de impuestos que no son progresivos no impide su existencia y su aceptación y, por lo tanto, de su proposición como parte del sistema tributario de Guatemala y de todos en general. No obstante, lo anterior, no es sostenible que, al amparo de la Constitución Política de la República de Guatemala, el sistema tributario sea esencialmente regresivo. No se cumple la máxima constitucional de que el sistema tributario sea justo y equitativo. La posibilidad de que algunos impuestos no sean progresivos no justifica que se realicen esfuerzos, porque este sea esencialmente progresivo. Una distribución de 70/30 es un síntoma que el

sistema tributario de Guatemala debe ser concebido de otra forma, una manera en la que los contribuyentes de mayor capacidad contributiva sean solidarios con aquellos que no la tienen.



El sistema tributario guatemalteco está asociado a la imposición o poder coercitivo que el Estado ejerce para que los sujetos obligados cumplan con el pago de estos. En Guatemala, el sistema tributario está contemplado e inspirado en varios principios constitucionales, entre ellos el principio de progresividad. A pesar de ello, el sistema tributario no se puede considerar progresivo, por el contrario, tiende constantemente a ser regresivo. No obstante, el sistema tributario al encontrarse sustentado en la Constitución Política de la República de Guatemala, en los principios de legalidad, justicia, equidad, capacidad contributiva.

La progresividad como justicia tributaria, solo puede alcanzarse cuando la norma jurídica es aplicada correctamente, esto quiere decir que, consiste en la correcta aplicación que se hace de las normas que integran el derecho tributario como fuente de derecho positivo.

En derecho tributario, el principio de progresividad implica que el tipo de tributo o impuesto se determine en función de la base imponible, por lo que en la medida en que aumente la capacidad económica de los sujetos crece el porcentaje de su riqueza o renta, de la cual el contribuyente debe apartar una parte de estos ingresos de los cuales el Estado como sujeto activo exige el pago en forma de tributo.

El principio de progresividad no debe confundirse con el principio de proporcionalidad, porque ambos son diferentes; en el caso de un impuesto proporcional, la tasa de gravamen se mantiene fija, siendo así, la deuda tributaria aumenta solo en la medida en que lo hace la capacidad económica de los sujetos pasivos. Mientras que un tributo cuya característica es la progresividad, la tasa del gravamen crece al aumentar el ingreso bruto o la capacidad económica, limitada únicamente por el principio de no confiscatoriedad.



La aplicación del principio de progresividad está ligada íntimamente al principio de capacidad económica personal de cada individuo para contribuir al sostenimiento del Estado. Menéndez Ochoa (2017:34.) “En este sentido la Corte de Constitucionalidad en la gaceta No. 37, expediente 167-95” se encuentran diversas interpretaciones en las que se menciona que es necesario que el legislador fije los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, haciendo uso de tarifas progresivas máximas y mínimas; asimismo, se establezcan prerrogativas que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos.

El primero de ellos, consiste en establecer distintos grupos de renta y aplicar un solo tipo a cada nivel de renta; el segundo de estos, como su propio nombre lo indica, establecer diferentes escalones de renta y aplicar un tipo impositivo distinto dentro de cada escalón y, finalmente, la progresividad continua, lo cual supone una división de las rentas en escalones, de forma que, a cada nivel de renta, por mínima que sea la diferencia, siempre le corresponde un tipo distinto.

Según Menéndez Ochoa (2017) sugiere que otra forma de aplicar el principio de progresividad “es a través de tipos tributarios constantes, exponiendo que la progresividad puede alcanzarse con tipo tributario único, estableciendo un conjunto de disminuciones fijas de carácter general (o mínimo exento) a aplicar en la base imponible” (s.p).

Pérez Mejía, (2018) en la investigación publicada con el apoyo de la Dirección General de Investigación de la Universidad de San Carlos de Guatemala, realizó un estudio relacionado con la estructura fiscal y tributaria de Guatemala, indica que:

Al analizar la organización tributaria del país, se encuentra que en ella existen elevados indicadores de ineficiencia en cuanto a la recaudación y controles, dando lugar a que Guatemala sea considerada por diversos organismos como un “paraíso fiscal”, debido a ello, se requiere urgentemente avanzar hacia un sistema tributario



progresivo y eficiente para obtener los recursos necesarios y distribuirlos equitativamente en los diferentes rubros de gasto que requieren inversión para reducir los altos índices de pobreza y desigualdad. (párr. 3).

Esta capacidad de recaudación tributaria se ve afectada por factores que inciden en esta capacidad y en la forma que se distribuyen los recursos en los diferentes sectores de la sociedad, entre ellos se mencionan: la carga tributaria, su estructura y el control de la evasión, provocando serias dificultades para el ente recaudador, viéndose afectado, al no poder cumplir con las metas de recaudación.

Al respecto de este principio Monterroso Velásquez (2010) menciona que: “la Constitución Política de la República Guatemala, en el artículo 243 establece el principio de capacidad de pago, pero no específica directamente lo relacionado con el principio que nos ocupa –principio de proporcionalidad–” (p. 59). El principio de capacidad de pago o capacidad económica que posee un tributario para soportar la carga tributaria debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor, de esta forma, el sacrificio sea igual.

Lo anterior, permite establecer que la estructura fiscal guatemalteca está muy alejada al no establecer la carga impositiva en el principio de capacidad de pago y en una justa distribución, demostrando que esta, se basa en una estructura regresiva debido a que, si la carga tributaria promedio disminuye a medida que los niveles de ingreso por tramo aumentan.

La progresividad opera sobre la capacidad contributiva global, en Guatemala persiste la estructura tributaria regresiva; sin embargo, García Etchegoye (2004) establece:

La progresividad se refiere a la capacidad contributiva global de sujeto obligado, de forma tal que no es preciso que cada tributo se estructure con tarifas progresivas,



sino que suficientemente que la carga tributaria total recaiga en forma proporcional sobre la capacidad contributiva de la persona llamadas a concurrir en los gastos públicos. (p. 86).

Es decir, la estructura tributaria debería estar diseñada de manera que se contemplen todos los impuestos afectos al tipo de contribuyentes, realizando un análisis de capacidad de pago analizando todos los posibles escenarios que este pueda establecer en sus distintas relaciones económicas, laborales o mercantiles para que una vez, se dé el supuesto tributario, el contribuyente este en la capacidad de solventar sus obligaciones tributarias de una forma fácil de tal manera que no perjudique sus márgenes de rentabilidad.

2.7 Principio de capacidad de pago

El principio de capacidad de pago tiene su fundamento legal en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, estableciendo que el sistema tributario guatemalteco debe basarse en la justicia y equidad, refiriéndose a que los sujetos pasivos obligados al pago de tributos deben tener capacidad económica para hacer efectivo el pago de sus tributos; derivado de ello y de acuerdo con lo que establece el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, los miembros del Organismo Legislativo al hacer uso de la facultad que se expresa en este cuerpo legal y como único responsable de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales para que el Estado obtenga los recursos para satisfacer las necesidades colectivas. Caso contrario, cualquier disposición que contravenga estos principios sería ineficaz, toda vez, que no se puede crear tributos que los contribuyentes no pudieran pagar. Los miembros del organismo legislativo en el momento de decretar cualquier gravamen no deben aprobarlo de acuerdo con la cuantía en que cada uno se beneficia del gasto público, sino con base a la capacidad que los contribuyentes posean para pagar sus impuestos.



Para el efecto de la aplicación de este principio, antes como ahora se resuelve el problema para encontrar la medida más clara y justa para determinar la capacidad de pago que tienen los contribuyentes. La mayoría de los estados utiliza la renta. En el caso de Guatemala, esto se encuentra regulado en el Decreto Número 26-92 del Congreso de la República; Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual persigue facilitar al contribuyente el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias e introducir un mayor grado de equidad en el cobro de este impuesto y la aplicación de los principios de generalidad y capacidad de pago. El Decreto Número 26-92 ha sufrido modificaciones en algunos artículos, entre estas encontramos las contenidas en los Decretos 61-94 reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria. establece en el artículo 2, las categorías de rentas, según su procedencia, mencionando que se gravan las rentas de acuerdo con su procedencia, pudiendo ser: las rentas de las actividades lucrativas, las rentas del trabajo y las rentas de capital y las ganancias del capital, quedando afectas, todas aquellas rentas que obtienen las personas individuales o jurídicas que desarrollan sus actividades en el territorio nacional, la aplicación de este principio y su aplicación en la normativa tributaria del país es uno de los objetivos de esta investigación por lo que se desarrollara este principio en el capítulo V.

2.8 Fuentes del derecho tributario

Constituyen fuentes de derecho tributario las normas que regularizan la actividad financiera del Estado, de su actividad tributaria. El ordenamiento jurídico guatemalteco se encuentra organizado mediante la jerarquía representada por una pirámide, la cual es conocida como pirámide de Kelsen, cuyo nombre se debe a su creador, Hans Kelsen. Siguiendo esta pirámide representativa de la jerarquía, las normas jurídicas guatemaltecas o fuentes del derecho tributario, sigue este orden jerárquico de la legislación.



2.8.1 La Constitución Política de la República de Guatemala

La Constitución es la ley suprema del ordenamiento jurídico guatemalteco que se establecen y reconocen los derechos individuales, económicos, sociales y culturales de los habitantes de la república, además regula la organización del Estado, las garantías constitucionales y los mecanismos de defensa del orden constitucional. La actual Constitución Política de la República de Guatemala fue promulgada el 31 de mayo de 1985 y entró en vigor el 14 de enero de 1986.

La Constitución Política de la República de Guatemala se constituye como la primera de las fuentes del ordenamiento tributario guatemalteco, por ello, se encuentra en la cúspide de la pirámide representativa de la jerarquía normativa, es por esto por lo que todas las demás leyes deben estar en consonancia o subordinadas a ella, esto quiere decir, que ninguna ley puede contradecir lo que la Carta Magna establece, en cuyo caso, la ley inferior es nula de pleno derecho. En la Constitución Política de la República de Guatemala se encuentran regulados los principios que forman la plataforma de derecho.

La base de las normas financieras y tributarias es la Constitución Política de la República de Guatemala, la cual afirma principios generales del derecho tributario que son la base del sistema financiero, principios sobre los cuales las leyes ordinarias deben regular la relación tributaria.

2.8.2 Ley

La ley es una norma jurídica dictada por una autoridad competente, en general, es una función que recae sobre los legisladores del Congreso de la República de Guatemala. Para tratadistas como Manuel Ossorio (1981:547) el término se puede definir de la manera siguiente:



Constituye la ley una de las fuentes, tal vez la principal, del derecho. En un sentido amplio, se entiende por ley toda norma jurídica reguladora de los actos y de las relaciones humanas, aplicable en determinados tiempo y lugar. Dentro de esta idea, sería ley todo precepto dictado por autoridad competente, mandando o prohibiendo una cosa en consonancia con la justicia y para el bien de los gobernados.

Toda ley es fuente formal del derecho, tiene un valor excepcional en el derecho tributario, por el imperioso principio de legalidad, el cual establece que únicamente el Congreso de la República tiene como atribución crear normas tributarias, así como determinar las bases de recaudación, por lo que se puede afirmar que la ley tributaria es todo acto emanado del poder legislativo, que ordena todo el sistema tributario de la nación.

2.8.3 Leyes especiales

Se entiende por leyes especiales, todas aquellas de carácter ordinario que desarrollan alguna parte del derecho tributario en específico, las que regulan esta materia dentro de la legislación guatemalteca, entre otros:

- Decreto Número. 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria.
- Decreto No. 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado.



- Decreto No. 15-98 del Congreso de la República de Guatemala, Impuesto Único sobre Inmuebles.
- Decreto No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.
- Decreto No. 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio de Guatemala.
- Decreto No. 1441 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Trabajo.
- Decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.
- Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad.
- Decreto 15-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles.
- Decreto 70-94 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos.
- Ley Orgánica y Acuerdos de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS).

2.8.4 Los reglamentos administrativos



Para el *Diccionario Universal de Temimos Parlamentarios* reglamento derivado de la palabra 'reglar' del latín *regulare*, que significa "sujetar a reglas una cosa; de ahí que reglamento es la "colección ordenada de reglas o preceptos que por autoridad competente se da para la ejecución de una ley o para el régimen de una corporación, una dependencia o un servicio" (párr.3). Según Mata Consuegra (2013) los reglamentos también se definen como:

Toda instrucción escrita destinada a regir una institución o a organizar un servicio o actividad. La disposición metódica y de cierta amplitud que, sobre una materia y a falta de ley (v.) o para completarla, dicta un poder administrativo. Según la autoridad que lo promulga, se está ante norma con autoridad de decreto, ordenanza, orden o bando. (p. 106).

Estos constituyen un elemento muy importante dentro del derecho tributario, son emitidos por el Organismo Ejecutivo e indiscutiblemente necesarios para posibilitar la operatividad de las leyes, contienen el desarrollo de la ley respectiva y ocupan una posición de subordinación con relación a esta.

En Guatemala, cualquier disposición reglamentaria que tergiversarse a la ley ordinaria es nula ipso jure, pudiéndose invocar su inconstitucionalidad, de conformidad con el último párrafo del artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

De acuerdo con Monterroso Velásquez (2010.) establece:

"Esta clasificación es una excepción a la atribución constitucional del Poder Ejecutivo de emitir los reglamentos", facultad que tiene su base Constitucional en el artículo 183, que establece: Como parte de las funciones del presidente de la República, en la literal e), Sancionar, promulgar, ejecutar y hacer que se ejecuten las leyes, dictar los decretos para los que estuvieren facultados por la Constitución,



así como los acuerdos, reglamentos y órdenes para el estricto cumplimiento de las leyes, sin alterar su espíritu. (p. 22).

Es importante considerar que los reglamentos se dividen en dos: los no subordinados, refiriéndose a que algunos reglamentos pueden ser emitidos por otro organismo administrativo que no sea el Organismo Ejecutivo, contemplado en algunos artículos de la Constitución Política de la República de Guatemala. Para ello, se menciona el artículo 82, en el cual se establece: “que la Universidad de San Carlos de Guatemala, se rige por su Ley Orgánica y por los estatutos y reglamentos que pueda emitir esta casa de estudios a través del Consejo Superior Universitario”.

2.8.5 Los tratados internacionales

Los tratados internacionales son instrumentos de carácter regional o universal; de acuerdo con el orden jerárquico de la legislación, la primera fuente por orden de jerarquía son los tratados y convenios internacionales.

En nuestro ordenamiento jurídico vigente los tratados internacionales válidamente celebrados y ratificados por Guatemala, se integran a nuestra legislación como normas ordinarias, mediante el proceso legislativo en el Congreso de la República de Guatemala. Una vez publicados forman parte del derecho interno.

Para Ramos Fernández (2009) establece:

Entre los tratados o convenios que han sido aceptados y ratificados por Guatemala y, que se encuentran vigentes, a saber: Convención Americana sobre Derechos Humanos, Pacto Internacional sobre Derechos Civiles y Políticos, Pacto Internacional sobre Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Convenio para la Protección de las Obras Literarias y Artísticas (Convenio de Berna) Convenios de la Organización Internacional del Trabajo y Tratados de Libre Comercio. (p. 33).



El objetivo de un tratado o convenio es facilitar el comercio fronterizo proporcionar las condiciones necesarias eliminando los obstáculos que limitan relaciones económicas entre países evitando dobles o múltiples tributaciones por un mismo hecho generador. Esto con el fin de promover la transparencia y erradicar por completo la doble tributación. En los tratados se fomenta la aplicación de los principios constitucionales tales como capacidad de pago, de igualdad de no confiscación entre otros, con estos tratados obligan al país a globalizar el comercio y mejorar las políticas internacionales.

2.9 El derecho tributario y su relación con otras ramas del derecho

Es imposible considerar que una ciencia exista por sí sola, siempre requiere de otras para poder llevarse a cabo o desarrollarse. Como se ha mencionado, el derecho tributario tiene una estrecha relación con el derecho financiero; sin embargo, el que nos ocupa en este caso, derecho tributario tiene vínculos con otras ramas jurídicas, las que serán abordadas a continuación.

Algunos autores definen el derecho constitucional como “rama del derecho público que tiene por objeto la organización del Estado y sus poderes, la declaración de los derechos v deberes individuales y colectivos y las instituciones que los garantizan” (Ossorio, 1981, p. 300).

La jerarquía de la ley, establecida por Hans Kelsen (2008), en su famosa pirámide de Kelsen, establece: “que toda norma de derecho positivo parte de la Constitución como norma de grado superior, entendiéndose que ninguna norma dentro del sistema jurídico estatal puede ser superior a la norma constitucional” (p.120).

El análisis de la ciencia jurídica positiva, que pone al descubierto la función de la norma fundamental, saca a relucir también una singular particularidad del derecho; este regula su propia creación; de manera que una norma jurídica regula el

procedimiento en que es producido por otra norma jurídica y también en otro grado, el contenido de la norma a producirse. (Kelsen, 2008, p. 120).



El derecho tributario positivo guatemalteco está fundamentado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que dice:

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 con 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.

De lo anterior, se desprende que la Constitución Política de la República estudia las normas que demarcan y disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria. La Carta Magna es el cuerpo normativo que faculta al Estado para establecer los casos y circunstancias para regular los tributos, instituyendo los principios y limitaciones constitucionales de la potestad tributaria, los principios de capacidad de pago, reserva de ley, legalidad, potestad tributaria, derechos de petición, deberes cívicos, exenciones, exoneraciones, que muchas leyes fiscales desarrollan, emanan de la norma suprema.

El derecho mercantil es considerado una rama del derecho privado que reúne un conjunto de normas jurídicas destinadas a regular los actos de comercio legalmente

establecidos. La relación que existe entre ambos, se debe a que, las empresas individuales de responsabilidad limitada y sociedades están obligadas a tributar.



Fernández Molina, (2000) establece que:

El derecho comercial o derecho mercantil como lo denominan algunos autores es aquel que está formado por los principios doctrinales, legislación y usos que reglan las relaciones jurídicas particular que surgen de los actos y contratos de cambio, realizados con ánimo de lucro por las personas que del comercio hacen su profesión. (p. 1821).

Esta definición, expresada por sí sola podría ser discutible, queda aclarada, completada cuando se manifiesta su contenido al decir que comprende lo relativo a los comerciantes individuales, compañías, sociedades lucrativas.

El derecho mercantil regula la normativa relacionada con el comercio y las relaciones jurídicas que se desarrollan en el marco de los actos mercantiles. Se caracteriza por haber sido creado para la resolución de conflictos en las actividades propias de los empresarios, en el ejercicio de este el empresario necesita estar actualizado en cuanto a la normativa aplicable, porque las relaciones económicas cada vez son más demandantes.

La relación existente entre el derecho tributario y el derecho penal es abordada por Héctor Belisario Villegas (1979), quien toma en consideración que, "no todos los integrantes de una comunidad cumplen de manera constante y espontánea las obligaciones sustanciales y formales que les imponen las normas tributarias" (p.98). Chicas (2000:46) ante esta actitud, asumida por los sujetos pasivos u obligados a tributar, el Estado se ve obligado a ocuparse en la regulación jurídica de las sanciones que correspondan a cada infracción, según sea el caso.



En la legislación guatemalteca, el Decreto No. 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, Código Penal de Guatemala, se consideran ilícitos tributarios el contrabando, la defraudación y la evasión fiscal. En este ordenamiento jurídico necesario mencionar, el Decreto 55-2010 del Congreso de la República. Ley de Extinción de Dominio, que permite a través de un procedimiento especial, recuperar los bienes tanto muebles como inmuebles, obtenidos de actividades ilícitas o delictivas, las cuales pasan a ser parte del patrimonio del Estado. Es importante tener en cuenta que, estas sanciones no son parte del derecho tributario propiamente, sino que constituyen parte del derecho penal.

La relación del derecho tributario con el derecho civil es la analogía que hay entre las dos clases de obligaciones que surgen de sus relaciones jurídicas. Ambas ramas del derecho se relacionan íntimamente en cuanto al proceso contencioso y en el referente al procedimiento administrativo. Es decir, el derecho tributario se relaciona con el derecho civil, existen normas del Código Civil aplicables en el derecho tributario.

El derecho internacional se basa en tratados o convenios internacionales en materia tributaria. Este surgió como consecuencia de la necesidad que existe de regular las relaciones comerciales que se dan entre los Estados, con el fin de emitir leyes que normen las transacciones y comercio internacional, que traten de evitar la doble tributación que regulen los impuestos, las formas de determinación y pago, como ejemplo de ello tenemos el Código Aduanero Unificado Centroamericano (CAUCA).

Esta relación radica en la implementación de mecanismos para erradicar la doble tributación para fomentar la inversión y la certeza jurídica del país.

El derecho financiero se encarga del estudio del aspecto económico de los tributos, en tanto que, el derecho tributario estudia el aspecto jurídico de esta materia. Por lo tanto, la relación que existe entre estas dos disciplinas jurídicas puede establecerse en que el derecho financiero tiene carácter de naturaleza económica y que para su regulación necesita de un ordenamiento jurídico que le permita obtener y emplear los

medios económicos del Estado, mientras que el derecho tributario debe específicamente a los tributos.



En el derecho administrativo existe diferencia entre, quienes se dedican al estudio de las diferentes ramas del derecho, al respecto, algunos opinan que el derecho financiero y el derecho tributario carecen de independencia, sosteniendo así que ambos constituyen una rama del derecho administrativo, cuya rama establece los órganos encargados de recaudar y fiscalizar los tributos, los procedimientos para la recaudación y los medios de impugnación que pueden utilizar los administrados.

CAPÍTULO III



3 El derecho tributario

Según del Código Tributario, el carácter y campo de aplicación, del derecho tributario son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos, siendo entonces el derecho tributario, quien proporciona los mecanismos necesarios a través de los tributos para el sostenimiento del Estado.

Para Carlos Guilliani Fonrue (1987): El derecho tributario o derecho fiscal establece: “Estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares y en las que se generan entre estos últimos” (p.40).

Se refiere a los temas tributarios a la normativa que integra el sistema político, tiene relación con otras ramas del derecho y se le aplican principios constitucionales. El derecho tributario posee características que lo diferencian de las demás disciplinas jurídicas, siendo así, que posee ciertas particularidades. Al revisar las diferentes fuentes encontramos que, entre las características del poder tributario se encuentran, las siguientes:

- a) Carácter tributario, refiriéndose a que el poder tributario corresponde a todo el Estado, apuntando que el Estado es el titular del poder tributario, tomando en cuenta que este posee la soberanía política.
- b) Carácter irrenunciable: “dado que el poder tributario se manifiesta en la ley y, por lo tanto, el Estado no puede desprenderse de esta potestad, puesto que perdería con ello un atributo especial, dejando de ser un Estado soberano” (Chicas, 2000, p. 99).



c) Indelegable, Esto quiere decir que el Estado de Guatemala no puede facultar a otro Estado y entidad que no esté incluida dentro de este, realice la recaudación de los tributos, así como tampoco legislar acerca de esta materia.

d) Imprescriptible:

El poder tributario no prescribe con el paso del tiempo y por ello no puede considerarse que el ente público haya hecho dejación de su derecho por no haberlo ejercido. Otra cosa es la prescripción de los tributos, derechos, acciones, por no haber cobrado el tributo, por ello algunos consideran que es permanente. (Chicas, 2000, p. 100).

Esto debe entenderse que las leyes tributarias deben ser aplicadas, así como las sanciones que correspondan a quienes incumplan con el pago de las obligaciones que se tienen con el Estado de Guatemala, para que la administración pública pueda cumplir con sus obligaciones tanto de funcionamiento, inversión y pago de deuda pública.

e) Carácter legal, Este se encuentra establecido en el artículo 239 de nuestra Carta Magna, a través del cual se le otorga al Estado el poder tributario para que a través del Congreso de la República pueda decretarse impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales de acuerdo con sus necesidades.

f) Limitado: "La potestad tributaria está limitada por diversos principios y preceptos de carácter constitucional" (Chicas, 2000, p. 100).

En este sentido, el Estado hace uso del poder que se le otorga, derivado de su poder imperio, para establecer unilateralmente cargas impositivas (tributos), siendo considerado sujeto activo de la obligación tributaria. El Estado a través de los entes encargados, propone la creación de los tributos a través de leyes, en concordancia con



su poder tributario y a sus necesidades financieras. En este mismo orden, el Estado está obligado a velar, porque estas se cumplan por parte de los sujetos pasivos, los contribuyentes. Además, el Estado a través de los órganos encargados debe ejercer la coerción para que los tributarios cumplan con el pago de los impuestos de acuerdo a las normas existentes. Todo lo anterior, con la finalidad de cubrir los egresos del Estado, cuyo propósito es satisfacer las necesidades de la colectividad.

El derecho tributario es abordado por varios autores de diferente manera, algunos consideran que el derecho tributario y el derecho fiscal son distintos; otros opinan que ambos son sinónimos, para tener más claridad acerca de las diferentes concepciones, se incluye el punto de vista algunos de ellos el tratadista Manuel Ossorio (1981) define al derecho tributario como: "Rama del derecho público interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de impuestos, presupuesto, crédito público y en general" (p. 306). Para Emilio Fernández Vázquez (1981). El derecho tributario lo establece como: "rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones, como actividad del Estado, en las relaciones de este con los particulares y en las que se suscitan entre estos" (p. 212).

El derecho tributario o fiscal, como se dijo anteriormente, son considerados sinónimos, siendo la disciplina parte del derecho financiero, cuyo objeto es el estudio del ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos.

Esta disciplina se encarga del estudio de las normas jurídicas por medio de las cuales el Estado como sujeto activo, ejerce su poder tributario para obtener de los sujetos pasivos (contribuyentes), los ingresos que servirán para financiar el gasto público, para que a través de estos se pueda satisfacer necesidades públicas a través de la intervención del Estado, además de considerarse parte del derecho administrativo que se encarga de la actividad administrativa del Estado desde el punto de vista económico.



Desde el punto de vista de su origen, Delgadillo Gutiérrez (2000) determina que el término fisco deriva de “fiscus”, cesta que servía de recipiente en la recolección de tributos. El término “fiscal”, se refiere a todo tipo de ingresos, todo aquello que ingresa al fisco o erario, tesoro que entra al pueblo” (p. 24). Estos ingresos eran determinados por los tributos los que eran administrados por el emperador el cual lo utilizaba para la administración del pueblo, según Ignacio Blanco (1973:83) determina: “(...) es aquella rama del derecho administrativo a la cual le pertenecen el estudio de las normas que regulan el cuidado y administración de la actividad administrativa, para los fines del Estado desde el punto económico, financiero y administrativo”. La relación del derecho tributario con el derecho administrativo se ven ligados debido a que uno recauda los recursos necesarios para el funcionamiento y la adecuada administración del Estado y el otro ejecuta los procedimientos y políticas estatales.

La tratadista guatemalteca Gladys Monterroso (2009) define: el derecho tributario, como: “El conjunto de principios y normas jurídicas que regulan la obtención de ingresos por parte de los entes públicos por medio de tributo” (p. 4). Finalmente, el derecho tributario puede concebirse como el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos que el Estado recibe de los contribuyentes, regulándolos en sus distintos aspectos.

3.1 Antecedentes históricos

Según Osorio (1981) establece, el tributo es definido como “Impuesto, contribución u otra obligación fiscal. Considerado como un gravamen o carga. Servidumbre, obligación, etc.” (p. 967). El tributo se entiende que es toda cantidad de dinero que los sujetos pasivos deben pagar al Estado, de acuerdo con lo que establece el Código Tributario, en su artículo 9: “tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.



La legislación guatemalteca establece que el Estado puede obligar al pago de tributos, en caso contrario, existen las normas jurídicas en las que se prevén sanciones cuando no se cumpla con esta obligación de manera voluntaria. Los recursos que se recaudan a través de los tributos, el Estado los debe orientar hacia la satisfacción de las necesidades más urgentes de la población guatemalteca, pudiéndose utilizar para combatir la pobreza, mejorar la salud, educación y garantizar la seguridad de los habitantes.

Se concluye, entonces que, los tributos son las prestaciones pecuniarias, obtenidas en dinero que el Estado o ente público autorizado por este obtiene, en virtud de su soberanía territorial, parte de los particulares; estas prestaciones son obligatorias, y no voluntarias, constituyen manifestaciones de voluntad exclusiva del Estado desde que el contribuyente tiene derechos y obligaciones; es decir, a partir de que las personas nacidas en el territorio nacional alcanzan la mayoría de edad, siendo así, que ya tienen capacidad de actuar.

El tributo en la época antigua:

A través del desarrollo de las diferentes civilizaciones y la evolución del hombre, se tienen datos acerca de que las primeras poblaciones que pagaron impuestos, ya sea en servicio o en especie, fueron las civilizaciones del Antiguo Egipto y Babilonia. Monterroso (2010. p. 77).

Por otra parte, la bibliografía consultada refiere que la civilización griega se opuso al pago de impuestos, porque este, era un acto en contra de su voluntad y de la libertad individual; sin embargo, con el tiempo se dieron cuenta la necesidad que existía de cobrar estos, con el fin de satisfacer necesidades de la población; fueron exigentes en cuanto al destino que se le daba a los recursos recaudados. Los impuestos establecidos en aquella época fueron dos: el primero consistía en prestaciones voluntarias, porque los tributos se hacían por convicción, y no por obligación; el segundo impuesto, consistía en un sistema de imposición indirecta, que se pagaba al

comprar mercancías, en este caso, sirve como ejemplo el Impuesto al Valor Agregado tal y como se hace actualmente.



En el caso romano, los habitantes no pagaban impuestos, porque el financiamiento del Estado se lograba a través de los tributos que se obtenían de los pueblos vencidos en la guerra. No fue, sino hasta más adelante, con la expansión del imperio romano que ellos mismos se dieron cuenta que los tributos que percibían de las guerras no eran suficientes para subsidiar al Estado romano, fue así como hubo que acudir al pueblo romano para captar los tributos.

Los tributos en la edad media, esta época los señores feudales cobraban a los vasallos tributos, según Monterroso Velásquez (2009) establece: “Es necesario hacer hincapié en que muchos de los tributos que existen actualmente tienen su origen en la Edad Media, por ejemplo, los censos, derechos y servidumbres que los señores feudales percibían en aquella época” (p. 21).

Muchos de estos gravámenes se basan en las prestaciones que los señores feudales exigían, durante la Edad Media surgieron los impuestos aduanales, los que gravaban el consumo, el impuesto sobre la propiedad territorial y el impuesto sobre la renta. Este último surgió en 1789 cuando en Inglaterra, en la Edad Media, se exigía un quinto, un sexto o un décimo de los productos de la tierra o de la renta de los capitales o de los productos de las industrias incipientes, ese quinto fue después trasladado como un gravamen a América, durante la época de la conquista.

Para Monterroso Velásquez (2009) los impuestos que obtenían los señores feudales de sus vasallos los describe de la siguiente manera: “a. La prestación de servicios personales y b. las prestaciones económicas, a través de: formariage o servidumbre matrimonial, que consistía en una cantidad de dinero que era pagado conforme a la estatura de la mujer” (p. 78). El formariage se producía cuando un siervo contraía matrimonio con otro siervo del mismo señor feudal o con una persona de condición libre.



Para Monterroso Velásquez (2009) establece:

Mano muerta, que consistía en el derecho que tenía el señor feudal de apropiarse de la herencia de sus siervos que morían sin tener descendencia, o los parientes colaterales no podían heredar. capitación, este impuesto era pagado al señor feudal por cabeza, luego de realizar un censo, siendo así que cada persona censada debía pagar su impuesto por un año, de esta imposición surge el concepto per-cápita, que constituye un antecedente del ISR. (p. 79).

La Edad Media se caracterizó por tener la figura del señor feudal, quien era arbitrario debido que no solo era quien tenía grandes propiedades y personas que trabajaban para él, sino también los explotaba en calidad de servidumbre, los vasallos eran vulnerados en todo sentido los impuestos que debían pagar al señor feudal eran excesivos.

3.2 El derecho tributario en Guatemala y Centroamérica

En esta parte de la investigación se abordará la historia de los tributos específicamente en la república de Guatemala hasta el momento en que se inició el proceso de independencia de la corona española.

Durante el desarrollo de la civilización maya, en la época precolombina, los pobladores estaban obligados a tributar para el sostenimiento de sus gobernantes, jefes ocales y sacerdotes. Los tributos que se entregaban en aquella época consistían en pagos hechos en especie a través de la entrega de alimentos, cacao, miel, tejidos, aves, tintes, collares, conchas, etc.



3.2.1 Época colonial

Se refiere a la colonización del territorio guatemalteco y de sus habitantes por representantes de la corona española como parte de su proceso de la colonización de América.

En la legislación indiana los términos tributo y tributación se mencionan por primera vez hacia 1501 en las instrucciones recibidas por el gobernador de la española, Fray Nicolás Ovando por parte de los reyes católicos; esto como parte del dominio y explotación que sufrieron los habitantes de las tierras hispánicas descubiertas y conquistadas por la corona española que obligaba a los indígenas a regalar su fuerza de trabajo y, además pagar impuestos a los señores conquistadores en aras supuestamente del favor de estos le hacían a las poblaciones encontradas en el nuevo continente, siendo, según ellos, la evangelización, administración y pacificación. Para Fernández: (2000: p.4)

“Este sistema de tributación de los indios hacia la ciudad subsistió hasta 1821, este fue organizado entre 1549 y 1554 por Alonso López de Cerrato, presidente de la Real Audiencia, según apunta.

Lo anterior, coincide con el historiador guatemalteco Jorge Lujan (1981: p.75) refiere: “(...) el primer intento de establecimiento de un tributo indiano con auténticas características fiscales, se encuentra en las instrucciones al gobernador Nicolás de Obando en 1501. Tan pronto como se superaron las primeras dudas y quedó fijada la condición jurídica de los indios como vasallos de la Corona se institucionalizó el tributo”.

Este mismo autor menciona que fueron muchos los problemas que se dieron al respecto del pago de los tributos. En primera instancia estaba lo relacionado con la tasación, luego la forma de pago en especie, etc. Existía disparidad en cuanto al cobro y pago de los tributos, presentándose muchas dificultades para la recaudación de estos, sobre todo lo relativo a las tasaciones y la forma de cobro y pago.



Entre los tributos que los indígenas debían pagar en aquella época, se mencionan el cobro de los diezmos, impuesto eclesiástico cuyo producto se utilizaba para el sostenimiento de la Iglesia. El cobro de este impuesto generó controversia en cuanto a que, si este debía cobrarse a los indios y se adoptaron medidas diferentes en las diversas regiones. El pago de los tributos por parte de los indios siempre tuvo un carácter obligatorio, ninguno de ellos podía excusarse del pago, si no demostraba que gozaba de privilegios o justificara la causa de exención. Lo anterior, permite determinar que el origen de los tributos se debe a que los reyes con el objeto de aumentar su patrimonio y el de sus colaboradores, vivían constantemente enfrentados con sus vecinos, puesto a que, al resultar victoriosos, se beneficiaban de los bienes y riquezas que obtenían de los vencidos.

Retomando a Fernández Molina (2000:4), es importante destacar que este autor menciona que a través de la recuperación de un documento de la real hacienda de Guatemala se puede completar la conceptualización de tributo: se llama tributo a la porción o cantidad que pago el vasallo al príncipe o señor de Estado, en reconocimiento de su señorío, (..) Así se explican los señores reyes don Carlos Primero, don Felipe Segundo y don Carlos Segundo, para persuadir la justicia con que exigían tributo del indio, porque es cosa justa y razonable que los indios que se pacificaren y redujeran a nuestra obediencia y vasallaje.

A través de este documento se logra determinar que, durante el régimen colonial guatemalteco el término tributo, se refería a una imposición o gravamen de carácter obligatorio que los indios debían entregar a su señor denominado el rey, debiendo ser entregado por cada tributario sin tener en cuenta el monto de sus ingresos.

En Guatemala los tributos nunca se establecieron de manera general los tributos, los datos reflejan que los negros libres, mulatos y mestizos estaban exentos de realizar el pago de; estos grupos pagaron tributos en determinadas regiones, prácticamente hacia los dos primeros siglos, puesto que el pago de los impuestos no era significativo para la Real Hacienda. También se eximió del pago de tributos a otras



poblaciones entre las que se mencionan los niños, las mujeres, a partir de 18 años, los indios varones mayores de 50 años, los indios que padecían impedimentos físicos graves. Además de los grupos mencionados anteriormente, por razones de edad, sexo o impedimentos, también se eximió a algunos miembros de la población por razones de carácter social o político. Al respecto de ello, se mencionan los descendientes de indios tlaxcaltecas, población aliada del conquistador Pedro de Alvarado, los legítimos caciques y sus primogénitos, gobernadores, alcaldes indios.

Para Fernández Molina (2000) establece:

La conquista y colonización del nuevo continente, obligó a la corona española a organizar el territorio en 23 provincias, implantando así un régimen político administrativo de intendencia, a saber, San Salvador, Verapaz, Totonicapán, Sacatepéquez, Chiquimula-Zacapa, Ciudad Real, Chimaltenango, Sololá, Sonsonate, Comayagua, Quetzaltenango, Tuxtla, Suchitepéquez, Escuintla-Guazacapán, Matagalpa, Realejo y Subtiba, San Miguel, Tegucigalpa y Choluteca, Soconusco, Segovia, Costa Rica, León y Nicoya, esta organización u orden fue establecido de esta manera de acuerdo con el número de tributarios. (p. 5).

Hacia la década de 1789-1800 la división político-administrativa del reino de Guatemala había sufrido algunos cambios surgidos de la necesidad de una mayor organización.

La moneda que circulaba durante aquella época era el peso que comprendía dos tostones u ocho reales, este último se dividía en cuatro cuartillos y legalmente comprendía treinta y cuatro maravedíes, esta última denominación era de poder adquisitivo ínfimo, y no circuló en el reino de Guatemala, sino que era moneda corriente de España.



Las poblaciones que habitaban estas tierras recibían como pago un pago que de acuerdo con los datos obtenidos eran insuficientes para cubrir necesidades y, sin embargo, estaban obligados a entregar una parte de este ingreso.

La suma que los indios debían entrega como pago de tributos era calculado y recaudado por la junta superior de la real hacienda, organismo que fue instituido en 1563 e integrado por el presidente de la audiencia, el oidor más antiguo, el fiscal y los oficiales reales de hacienda –contador- tesorero, veedor o factor; sin embargo, a partir de 1786-1787 cuando fueron constituidas las ordenanzas de intendentes de nueva España, los dirigentes o administradores de estas estuvieron a cargo de los funcionarios, a saber: gobernador y presidente de la audiencia en su carácter de superintendente general de Real Hacienda, el regente de la audiencia, el fiscal de hacienda, el contador mayor del reino y el ministro tesorero general. Para Fernández Molina (2000) establece:

Los períodos de recaudación de parte de quienes estaban obligados a cumplir con este pago se realizaban dos veces al año, estas eran conocidos como tercios, la primera correspondía al tercio de San Juan y el tercio de Navidad, [...] 1789 la Provincia de Masaya todavía pagaba tributo en especie, situación que pudiera haberse dado debido a la lentitud por parte de las autoridades para dar cumplimiento e implementar las disposiciones emanadas de la Junta Superior de la Real Hacienda. (p. 11).

En Guatemala al igual que en el territorio conquistado y colonizado por los españoles se establecieron una serie de cargas tributarias destinadas a cubrir los gastos que suponía la administración para el funcionamiento de los pueblos, entre ellos sobresalen el tributo y la alcabala, seguidos del quinto real y otros de menor importancia como aquellos que se establecieron para el papel sellado, el aguardiente, la pólvora. También se incluye los oficios vendibles, la media anata, las bulas de la santa cruzada y el noveno real, este último es lo relativo a la parte del diezmo que le correspondía al real.



La tasación de los tributos en algún momento también era objeto de incrementos lo cual suponía una carga pesada para los indios, quienes además de ser explotados físicamente eran explotados económicamente, estos abusos y presiones económicas dieron lugar a que en algunas poblaciones surgieran inconformidades las cuales eran externadas a través de manifestaciones de resistencia por parte de la población afectada, además el evidente desorden del Estado y la mala administración de lo recaudado llevo al Estado a un endeudamiento y crisis, que las propias reformas borbónicas llevadas a cabo a finales del siglo XVIII no pudieron contribuir a solucionar el caos en el que se encontraban las finanzas de la administración pública. Todo lo anterior, contribuyó a que las autoridades perdieran el control sobre las poblaciones conquistadas y sometidas. Las dificultades financieras que enfrentaba el reino de Guatemala fueron aprovechadas por las elites, dando pie e iniciándose así el movimiento independentista de España.

3.2.2 Época independiente

Después de tres siglos de dominio de la corona española sobre los pueblos del reino de Guatemala y, luego del proceso de independencia del imperio español, con una economía en crisis, se requería continuar con la recaudación tributaria. Las primeras noticias que se tienen acerca de los tributos, hacia 1821 durante el gobierno de Gabino Gainza; aparece que una de las primeras disposiciones fue, según Fernández Molina (2000) establece: "que los indios continuasen pagando tributo" (p. 40); sin embargo, algunas poblaciones solicitaron que el pago de estos fuera reducida, mientras que otras esperaban la supresión total del pago de tributos; sin embargo, estas peticiones fueron resueltas fijando un pago de manera general para todos los tributarios en ocho reales, equivalentes a un peso al año.

Las finanzas del Estado estaban prácticamente colapsadas, las cuales estaban en números rojos, no se tenía capacidad para pagar las deudas adquiridas por los regímenes anteriores. Durante esta época se establecieron impuestos arancelarios a



las importaciones y a las exportaciones, fijándose una tasa del 10% por implementar nuevos impuestos, entre ellos, al monopolio del tabaco, al comercio marítima, correos y pólvora. La recaudación de estos tributos era insuficiente, por lo que, las autoridades se veían en la necesidad de adquirir más deuda.

En esta época, el Estado de Guatemala se vio envuelto en algunos conflictos bélicos, entre ellos, el surgido con la República de El Salvador, durante el gobierno de Mariano Aycinena; en este Guatemala fue derrotada, contribuyendo únicamente a que las finanzas fueran afectadas.

Las medidas tributarias implementadas resultaron insuficientes para cubrir los gastos del Estado, además los ingresos eran afectados negativamente por la práctica del contrabando; esta situación obligó a las autoridades a implementar nuevos tributos, entre ellos, según Fernández Molina (2000) establece: “La capitación o tributo directo, el cual obligaba a los varones entre 18 y 56 años a pagar 12 reales anuales” (p. 42). Este impuesto propició la caída del gobierno de turno.

En este período, se propiciaron cambios significativos para el país, algunos impuestos implantados durante la época colonial fueron sustituidos o suprimidos definitivamente, entre estas medidas se menciona la supresión del diezmo, se reorganizó la Administración General de Rentas Internas. Entre los nuevos tributos, encontramos el del café, el cual consistía en el pago de un peso por quintal producido, constituyéndose en una importante fuente de ingresos. Además, se puso fin al monopolio de aguardientes. Se aumentó el impuesto a las importaciones y se mejoró la recaudación de las exportaciones. Se incrementó el impuesto a las bebidas alcohólicas.

Otro logro de esta época, fue la creación del primer Código Fiscal de Guatemala, además se logró aumentar a tres por millar el impuesto a la propiedad privada, fondos que serían destinados a financiar al ejército creado recientemente para lograr la unión de la Federación Centroamericana, objetivo que jamás se logró. Por lo que este período fue considerado como uno de los más pujantes para la economía nacional, porque la



recaudación se cuadruplicó. Estos recursos fueron aprovechados y se invirtieron principalmente en el financiamiento de obra pública. Otros logros significativos para el país durante este período son: la fundación del Banco de Occidente, la educación primaria se convierte en gratuita, obligatoria y laica; además de la introducción del tren, se habilita el Puerto Champerico, se instalaron fábricas de tejido y algunas plantas generadoras de energía eléctrica, lo que permitió el desarrollo del país. Estos logros se vieron afectados más tarde, debido a la dependencia fiscal que se creó alrededor del café, viéndose afectadas las finanzas públicas cuando el precio internacional del grano cayó, alrededor de 1880.

3.2.3 Época republicana

Ramos Fernández (2009) menciona que: “Durante esta, surgen las repúblicas del istmo, en cada una de ellas, se establecieron sistemas parecidos, pero en general los impuestos recaían a la exportación e importación de bienes agrícolas o industrializados, a mediados del siglo XX” (p. 12).

En 1929, las economías mundiales se encuentran en serios aprietos, debido a la gran depresión, para contrarrestar los efectos de la debacle económica mundial se inician programas en donde la administración tributaria se encuentra ante el gran reto de la obtención de recursos para que el Estado pueda ejecutar los gastos indispensables que requieren los servicios, que por ley le corresponde brindar a los habitantes de los distintos países, para garantizar el desarrollo de los seres humanos.

La época contemporánea, inicia con la caída de la dictadura del general Jorge Ubico y el inicio del movimiento la revolución de octubre de 1944, dando lugar a la época contemporánea a partir de 1945, para Ramos Fernández (2009) establece: “En el área de Centroamérica se aplican sistemas de ajuste estructural, que afectan a las clases más desfavorecidas y el alza de la carga tributaria” (p. 12)



En Guatemala se ha mantenido una lucha constante en contra de la evasión tributaria y el fortalecimiento de las políticas fiscales, para la promoción de ingresos fiscales sostenibles, lo que significaría mayor inversión en infraestructura y servicios públicos.

3.3 El derecho tributario en Guatemala

El contenido del derecho tributario comprende dos grandes partes, según Monterroso Velásquez, a. Parte general: en esta parte están comprendidas las normas generales aplicables a todos los tributos, en Guatemala esta parte general se encuentra desarrollada en una norma específica decretada para el cumplimiento de tal objetivo, desde 1991 como parte de la política latinoamericana de la existencia de una sola norma que contenga, además de los procedimientos administrativos la parte sustantiva de esta rama del derecho, así se decreta el Código Tributario contenido en el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas, que comprende una parte semidoctrinaria en la que se encuentran definiciones aplicables a todos los tributos, plazos y extinción de la obligación tributaria, otra que contiene disposiciones generales, infracciones y sanciones específicas sancionatorias. (2010:p.11).

La parte general del derecho tributario se refiere a la aplicación del derecho tributario el cual tiene su propio objeto de estudio el cual consiste en los tributos, los cuales se encuentran normados en el Código Tributario y sus reformas, este código regula restrictivamente la función legislativa en materia tributaria al incluir en forma desarrollada la legalidad y las bases sobre las que descansa el sistema tributario del país y las demás normas a las cuales el contribuyente está sujeto. Este se encarga de unificar procedimientos con otras disciplinas.

En Guatemala la naturaleza de este código es de derecho público y se rige por las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado.



Las fuentes de ordenamiento jurídico tributario son, las Convenciones Internacionales que tengan fuerza de Acuerdo Gubernativo que dicte el Organismo Ejecutivo. Las leyes, los tratados internacionales y las Leyes y los reglamentos. Dentro de sus propósitos se encuentra establecer los procedimientos administrativos jurisdicciones en materia tributaria, así como fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en el código o en las leyes tributarias especiales. Los principios aplicables a interpretación son: interpretación analógica, la cual consiste en la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, integración analógica; se utiliza en casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria; conflicto de leyes en caso de conflicto de leyes tributarias y las de cualquier otra índole, predominara en su orden las normas del código tributario; y vigencia en el tiempo: la aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se disidirá conforme lo establece el código tributario. Las divisiones de la parte general del contenido del derecho tributario están comprendidas por el derecho tributario material y el formal.

3.3.1 Parte especial

La parte especial va encaminada al estudio, análisis y cumplimiento de la obligación tributaria de cada uno de los tributos, por lo que contiene los elementos esenciales de la relación, sin los cuales esta no existe, pero enfocada al tributo específico contiene las normas específicas y particulares de cada uno de los tributos que integran todo el sistema tributario, en Guatemala, la componen las siguientes leyes: Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR), Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI) y otros tributos establecidos y por establecerse en el futuro.

Examina los principales impuestos que contiene nuestra legislación incluida en el derecho tributario, estudia la diversidad de tributos existentes y analiza a profundidad las características y su campo de aplicación en el sistema tributario guatemalteco.



3.3.2 El sistema tributario

El sistema de recaudación en Guatemala se puede analizar desde dos sentidos según del Alveño Ovando (2017) establece:

Un conjunto de principios y normas jurídicas cuyo establecimiento y gestión se atribuye al poder (tributario) del Estado y se aplica en un territorio concreto”; citando a Gomes de Sousa: (1969) “El sistema tributario de cualquier país debe, sobre todos, corresponder a sus condiciones económicas y sociales y se adaptado a sus instituciones políticas y su régimen jurídico general” (p.12).

En la Constitución Política de la República en el artículo 239 establece: “que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales conforme las necesidades del Estado de Guatemala. (p. 4).

El sistema tributario es el conjunto de normativa vigente que regula los impuestos que rigen un país, está regido por el paquete fiscal que integra la estructura tributaria diseñada para abastecer la recaudación tributaria. El sistema tributario debe estar diseñado con objetivos sostenibles basados en una política fiscal objetiva. Las políticas fiscales pretenden atacar la informalidad de los contribuyentes, consolidar la recaudación en los distintos regímenes tributarios preestablecidos, para que la recaudación tributaria sea simple, estable y eficiente. Otro concepto de sistema tributario sería que es el resultado del análisis de las necesidades financieras de acuerdo con las carencias de la sociedad en cuanto a las necesidades públicas y el funcionamiento del Estado. Regulando las normativas que pretenden ejecutar para afianzarse de los fondos necesarios para su funcionamiento.

La consistencia con la política tributaria constituye un desarrollo en cuanto a la estructura tributaria la cual no debe crear obstáculos al contribuyente para tributar; es decir, debe estar diseñada de tal manera que incentive al contribuyente a cumplir con

sus obligaciones tributarias, debe incentivar el crecimiento y la inversión de
política fiscal adecuada promueve la certeza jurídica, la estabilidad económica
empleo y la erradicación de la economía informal.



CAPÍTULO IV



4 Relación jurídica tributaria

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto establecido en la ley como hecho y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. Chicas (2000) menciona que: “La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente” (p. 132).

En virtud de ello, se establece la relación jurídico-tributaria entre personas, cuyos elementos constituyen la base fundamental, sin los cuales no podría existir esta, siendo estos el Estado como sujeto activo y el elemento personal, o sujeto pasivo.

Según García Máyez (1993) los supuestos jurídicos los establecen como: “La hipótesis de cuya realización dependen las consecuencias establecidas en la norma [...] Las consecuencias a que da origen la producción del supuesto pueden consistir en el nacimiento, la transmisión, la modificación, o la extensión de facultades y obligaciones” (p. 174).

Es de suma importancia determinar los supuestos contenidos en la norma y adecuarlos a la práctica de manera correcta, para que se pueda dar correcta aplicación de la ley. Se establece entonces que la relación jurídico-tributaria es un vínculo jurídico de carácter personal, aunque su cumplimiento es obligatorio y pecuniario, se asegura por medio de una garantía real, la cual nace en el momento de realizar el hecho generador contenido en las normas tributarias, lo integran tres elementos: a) Sujeto activo (el Estado, b) Hecho generador (leyes) y c) el Sujeto pasivo (el contribuyente). Además, se deben tomar en cuenta a los responsables tributarios, quienes son designados para recaudar impuestos.



4.1 Elementos de la relación jurídica

En toda relación jurídica existen tres elementos primordiales los cuales determina sujeto, objeto y la hipótesis de la relación jurídica tributaria; si hablamos de los sujetos son todas las personas que intervienen en la relación jurídica, según las normas. Para Giannini (1957) en cuanto a la relación jurídica tributaria establece:

Una relación jurídica especial surgida entre el Estado y los contribuyentes a partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, esta relación jurídica es de naturaleza compleja, esto es, porque de ella derivan de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad y de otra parte con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso. (p. 28).

Determinando entonces la relación jurídica como el vínculo jurídico que une al sujeto al Estado y al contribuyente donde uno está obligado a pagar a otro en el momento de estar sometidos a su poder soberano para estar al día en sus obligaciones tributarias y cumplir con el fin último que es el tributo.

Los sujetos de la obligación tributaria, la relación jurídico-tributaria requiere de un sujeto activo o acreedor y un sujeto pasivo o deudor. Por su parte el sujeto activo, lo constituye el ente a quien la ley le otorga el derecho de recibir una prestación en dinero, materializándose así el tributo. Entonces, cuando se habla de sujeto activo, se debe entender que es cualquier institución del Estado, descentralizada, autónoma o semiautónoma, facultada por la ley para cobrar los tributos.

En la legislación guatemalteca, se considera sujeto activo al Estado, al tenor de lo que establece el Código Tributario y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3, literal



a) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria

Le corresponde a esta administrar el régimen tributario, aplicar la legislación en materia tributaria, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos que se recaudan, ya sean internos o aquellos que se gravan al comercio exterior, exceptuando aquellos que corresponde recibir y administrar a las municipalidades.

Chicas (2000) menciona que: “La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente” (p. 132). En virtud de ello, se establece la relación jurídico-tributaria entre personas, cuyos elementos constituyen la base fundamental, sin los cuales no podría existir esta, siendo estos el Estado, como sujeto activo y el elemento personal, o sujeto pasivo.

Los sujetos activos, son los acreedores de la prestación monetarias, de la obligación tributaria, son los encargados de velar por el cumplimiento de las obligaciones de los sujetos pasivos en este caso el Estado si hablamos propiamente de la recaudación de tributos nos referimos a la Administración Tributaria como ente rector de fiscalización.

El Código Tributario establece en su artículo 17: “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo”. El sujeto activo en términos jurídicos es toda persona o entidad con personalidad propia.

En el ámbito de una relación jurídica tributaria el sujeto activo es la persona física o jurídica que tiene el derecho de hacer cumplir una determinada obligación a otra persona denominada sujeto pasivo. El sujeto activo tiene una relación directa con los impuestos y las obligaciones fiscales.

En términos simples, el contribuyente es la persona jurídica o individual que paga al Estado los tributos, según el glosario del servicio administrativo tributario, de la Secretaría y Hacienda Pública Mexicana –SHCP- en su portal electrónico establece:



“Es todo individuo que por tener una actividad económica está obligado a contribuir para el financiamiento del gasto público, de acuerdo con las leyes fiscales. Dicho individuo puede ser nacional o extranjero, persona física o moral o bien ser una entidad pública o privada”.

En otro sentido se puede decir que contribuyente es aquella persona que posee derechos y obligaciones, frente al Estado, derivado de los impuestos, los cuales sirven para financiar el presupuesto nacional.

Otro término para llamar al contribuyente es la persona que, según el autor Villegas Lara (2011) establece:

En el campo jurídico la persona es, en principio, el ser humano individualmente considerado; pero, las personas pueden agruparse o unirse para conseguir y satisfacer intereses comunes, dando como resultado de esa unión lo que se conoce como persona jurídica colectiva o persona moral como también se le denomina. (p. 213).

Sin embargo, para la legislación guatemalteca las personas jurídicas comprendidas en el artículo 15 del Código Civil son: “el Estado, las municipalidades, las iglesias de todos los cultos, la Universidad de San Carlos de Guatemala y demás instituciones de derecho público, creados o reconocidos por la ley”.

La importancia que posee el contribuyente, al realizar los pagos de los tributos, el Estado utiliza estos para financiar las necesidades estatales, favoreciendo la calidad de los servicios públicos. El contribuyente tiene un papel determinante para el bienestar social en el momento de cumplir los deberes y obligaciones que están contemplados en la Constitución Política de Guatemala en su artículo 135 Deberes y derechos cívicos el cual establece “d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley”.



La clasificación de los contribuyentes, el Estado debe garantizar el bienestar de los ciudadanos, brindando certeza jurídica, seguridad jurídica y lo preceptuado en la Constitución Política de la República como la libertad, la justicia, la paz y el desarrollo integral. Procurando el bien común, para cumplir con este mandato, el Estado debe afianzarse de recursos, los cuales en un porcentaje mayor son provenientes de los tributos pagados por los contribuyentes, aplicando los principios constitucionales de legalidad, de capacidad de pago y de prohibición de múltiple tributación.

A raíz de las recientes reformas tributarias contenidas en los Decretos 4-2012 y 10-2012, Acuerdos Gubernativos 5-2013, 213-2013, conocidas como Ley Anti-Evasión II, Ley de Actualización Tributaria, Reglamento a la Ley del IVA y Ley del ISR.

Los responsables tributarios, se dice que la obligación solidaria se da cuando dos o más personas concurren en la realización del hecho imponible de un impuesto, por lo que todos quedan obligados solidariamente, porque circunstancialmente son responsables de retener impuestos y posteriormente enterarlos al ente fiscalizador. Según Código Tributario, artículo 25 Obligado por deuda ajena establece: “Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este”.

Los sujetos pasivos, son las personas que, por estar sometidas al poder tributario, la ley la obliga al pago de los tributos, quien en términos generales se denomina contribuyente; es importante destacar, que entre los sujetos pasivos, también existen otras personas obligadas a satisfacer el tributo o cumplir con determinada obligación, sin ser los contribuyentes, porque la propia ley los obliga, en este caso, se hace referencia a los agentes de retención en el Impuesto sobre la Renta, que tienen la obligación de descontar o retener el impuesto y entregarlo al fisco, artículo 28, Código Tributario; dentro de estos, también se debe mencionar a los responsables por representación, artículo 26, Código Tributario y, los responsables solidarios artículo 27, Código Tributario.



Sainz de Bujanda (1967) define el hecho generador como "El hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria (párr. 4). Chicas (2000) establece:

El hecho generador es aquella condición que da nacimiento a la obligación tributaria, o sea, el mecanismo del cual se vale la ley para crear la relación jurídico-tributaria con el sujeto pasivo, debido a que la ley por sí sola no puede cumplir con este fin; debido a que la norma basada en el principio de generalidad no puede indicar dentro de su ordenamiento a los deudores individuales del tributo, razón por la que se sostiene la denominación de hecho imponible. (p. 139). Es decir el hecho generador el factor determinante para que ocurra la obligación tributaria; es decir, sin el hecho generador no existe obligación, una ley no tiene validez sin que se realice el acto contemplado como hecho generador.

Chicas (2000) establece: "El lugar en donde debe acaecerse o tenerse por acaecida la realización del hecho imponible" (p. 140). Todo hecho imponible o hecho generador debe estar prescrito en las leyes tributarias, para mayor certeza de cuales hechos o situaciones generan potenciales obligaciones tributarias esenciales, considerando el principio de legalidad que rige a los tributos.

Se constituyen como elementos del hecho generador los siguientes: elemento objetivo, el cual consiste en la descripción del hecho concreto en la norma tributaria que el sujeto pasivo de la obligación tributaria puede realizar materialmente. Por otra parte, el elemento subjetivo, tal y como se establece en los artículos 17 y 18 del Código Tributario, quienes intervienen en la obligación tributaria, una vez que se ha realizado el hecho generador, son el sujeto activo y sujeto pasivo. Al surgir la obligación tributaria, el hecho imponible determina cuál va a ser el sujeto activo de dicha obligación y el sujeto pasivo de esta.

Los tributos tienen un propósito eminentemente económico. Todo tributo lleva implícito en la ley que lo crea el objeto que persigue gravar y así tenemos que este



elemento está constituido por la misma materia sobre la que recae el poder del sujeto activo y el deber del sujeto pasivo. Otro elemento del hecho generador es el espacio, el cual constituye la hipótesis legal establecida en la norma tributaria que señala el lugar en el cual es destinatario de la norma realiza el hecho que está descrito en esta. Además de los anteriores, se incluye el elemento temporal, siendo aquel que permite determinar el momento en el que se realiza el hecho generador.

Chicas (2000) menciona que, dentro de los elementos del hecho generador, también se incluye el elemento espacial, el cual define como:

Aquel que constituye la hipótesis legal establecida en la norma tributaria que señala el lugar en el cual es destinatario de la norma realiza el hecho que está descrito en esta.

El elemento espacial permite encontrar soluciones a los problemas de la doble tributación. (p. 139).

A los elementos anteriores, también debe agregarse el elemento temporal, siendo este, el que permite determinar el momento en el que se realiza el hecho generador. Este elemento es muy importante, debido a que en el momento en que se produce el hecho generador es cuando nace la obligación tributaria y, por lo tanto, se aplica la ley vigente a la fecha de su realización, en este sentido, se incluyen las exenciones y exoneraciones.

Todo lo anterior, permite determinar la importancia del hecho generador en los casos siguientes:

- a) El hecho generador va a establecer la verificación de la relación jurídica-tributaria y el nacimiento de la obligación tributaria.



- b) Permite establecer quién es el sujeto pasivo principal de la obligación tributaria, independientemente de que luego puedan existir algunos sujetos de carácter solidario o el supuesto de los responsables a que hace mención el Código Tributario.

El hecho generador va a determinar quién es el sujeto activo de la obligación tributaria, aunque solo tenga atribuida una mera competencia tributaria. Asimismo, el hecho generador permitirá definir los conceptos de incidencia, no incidencia y exención; también permitirá conocer el régimen jurídico aplicable a la obligación tributaria; es decir, que permite establecer cuál es la materia imponible, la base gravable, la cuota o alícuota del tributo y todos los elementos cualitativos tanto en el plano objetivo como subjetivo.

Frente a ello, también permite determinar los casos concretos de evasión tributaria en sentido estricto; igualmente, permite distinguir las competencias tributarias para precisar el órgano que tiene atribuida la potestad para exigir el tributo.

La determinación de la obligación tributaria, se define como el procedimiento a través del cual, el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria que señala la base imponible y la cuantía del tributo. Por su parte los órganos encargados de la Administración Tributaria deben verificar la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identificando al deudor tributario, señalando también la base imponible y el valor del tributo. Con estas acciones, la determinación persigue establecer: a. La configuración del presupuesto de hecho; b. La medida imponible y c. El alcance de la obligación. Delgadillo Gutiérrez (2000), al respecto de la determinación tributaria refiere que: "La figura de la determinación se refiere a la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida" (p. 94).



Puede decirse que, la determinación de la obligación tributaria es el vínculo que se da entre el sujeto pasivo y el sujeto activo al realizar el hecho generador previsto en la ley, en virtud de lo cual surgen derechos y obligaciones, para ambas partes.

En cuanto a las clases de supuestos jurídicos, se puede decir que la estructura legislativa de los sujetos pasivos depende de las distintas finalidades que se persiguen al establecer las normas tributarias, existen varias clases de supuesto jurídicos, como lo determina Villegas Lara (2011) establece: “Si una norma contiene un solo supuesto, se dice que es supuesto simple: si contiene dos o más supuestos se le denomina compuestos o complejos” (p. 161).

Los supuestos jurídicos los describe las conductas humanas contenidas en las normas jurídica, hecho o acontecimiento que las normas contemplan lo que se le atribuye la producción de efectos tributarios.

4.2 Importancia de la relación jurídica tributaria

Es necesario que se conformen todos los elementos que integra la relación jurídico-tributaria para que cada uno desde el papel que desarrolle, lo haga de manera oportuna, porque con uno que no realice la función esta no se puede dar, como lo establece la Constitución Política de la república 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 con 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 concretarán a normar lo relativo al cobro a administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Para Gladys Monterroso establece: “La importancia de que se conformen todos los elementos de la Relación jurídico-tributaria se encuentra en la misma relación, la que, con la falta de uno de todos estos elementos, no existe, por lo que no se puede” (p. 166).

Es decir, los elementos de la relación jurídico tributaria están concatenados entre sí para que la obligación tributaria nazca, con un elemento que no participe la relación tributaria no se da.

4.3 Los tributos en Guatemala

Los tributos pueden definirse como contribuciones tributarias que recauda el Estado de forma coercitiva a través de la aplicación de la normativa vigente, debido a que posee la potestad del imperio de la ley que le permite exigir estos, se impone a las personas individuales o colectivas de acuerdo con su capacidad económica, la recaudación de impuestos se utiliza para financiar el presupuesto general de la Nación. Para Fernández Molina (2000) establece: “Se llama tributo la porción o cantidad que pago el vasallo al príncipe o señor del Estado, en reconocimiento a su señorío” (p. 4).

Lo anterior permite concluir que el pago de tributos, son pagos que los ciudadanos están obligados a pagar al Estado, cuyo fin es satisfacer las necesidades de la población guatemalteca. Los cuales se transforman en obras públicas que benefician a la población en general con lo que pretenden alcanzar el desarrollo económico y el progreso social del país. El pago de los tributos no es una disposición antojadiza,

debido a que esta está contemplada en el Capítulo III, Deberes y derechos políticos de la Constitución Política de la República de Guatemala, artículo 135:



Deberes y derechos cívicos. Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes [...] literal d. Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

4.4 La creación de impuestos

La creación de tributos inicia con el procedimiento legislativo en Guatemala lo integra el conjunto de pasos necesarios para la aprobación de una ley; es decir, el procedimiento para la creación de la ley, el cual inicia con la iniciativa de ley y finaliza con la publicación y vigencia de esta.

En Guatemala se encuentra regulado el procedimiento en los artículos constitucionales del 174 al 181 y en el Decreto Legislativo 93-94 y su respectivo reglamento. Las iniciativas de ley son presentadas por los órganos facultados para hacerlo, según el artículo 174 constitucional el cual contiene a los siguientes, los diputados del Congreso de la República, el Organismo Ejecutivo, la Corte Suprema de Justicia, la Universidad de San Carlos de Guatemala, el Tribunal Supremo Electoral.

Una vez planteada la iniciativa de ley se procede con la presentación siguiendo los pasos establecidos en el artículo 176 constitucional, donde indica la presentación de la iniciativa o proyecto de ley, redactarla en forma de decreto separando la parte considerativa de la dispositiva, acompañado de estudios técnicos y documentos, deberá ser presentado por escrito y en forma digital, se presenta a la dirección legislativa, esta le da lectura a la exposición de motivos ante el pleno legislativo, el cual remite el proyecto o iniciativa de ley a la comisión de trabajo respectiva, esta estudia el proyecto o iniciativa de ley y propone enmiendas a la vez que gira su dictamen, el cual



puede ser favorable o desfavorable, la comisión devuelve el proyecto con dictamen y enmienda a la dirección legislativa en 45 días y procede a la difusión del proyecto de iniciativa de ley.

Sintetizando el pleno del Congreso remite la iniciativa a una comisión de trabajo para que evalúe y analice la propuesta y pueda emitir el dictamen correspondiente. Después de haber sido evaluado y de haberse cumplido los requisitos obteniendo un dictamen favorable, y discutida la iniciativa de ley, esta es aprobada en tres debates los cuales se dan en tres sesiones plenarias, luego se aprueban los artículos y se procede a la redacción final, como lo establece el artículo 176 del Congreso de la República. La aprobación la realiza la Junta Directiva del Congreso, en un plazo de 10 días para enviarlo al ejecutivo para su redacción final y su posterior publicación. Los diputados también pueden aprobar leyes de urgencia nacional para lo que necesitan 105 votos.

Se realiza dentro de un plazo de 10 días, al ser aprobada se convierte en decreto y es remitido al Organismo Ejecutivo para su sanción o veto, si es sancionada se publica en el diario oficial para que cobre vigencia. Este procedimiento lo realiza la Junta Directiva del Congreso, como lo establece el artículo 177 de la Constitución Política de República de Guatemala.

Al ser aprobada se convierte en decreto, la aceptación por parte del ejecutivo se da en un plazo de 15 días previo a acuerdo de consejo de ministros y este deberá devolverlo al Congreso de la República con lo establece el artículo 177 constitucional.

Se debe considerar que la sanción puede ser expresa o tácita, se considera tácita cuando transcurre el plazo y el ejecutivo no devuelve el decreto, no sanciona o lo veta. Y por último el decreto ya sancionado, se envía al diario oficial para que sea publicado y cobre vigencia.



4.5 Clasificación de los impuestos en Guatemala

La clasificación de los impuestos reúne muchos criterios, para su comprensión es necesario realizar una síntesis de estos, pudiéndose clasificar de la manera siguiente:

Los impuestos indirectos, estos gravan directamente a la persona, como en el caso de la capacitación o la fortuna de los individuos, en forma de propiedad o en forma de renta, o la transmisión de ella por donación o por causa de muerte, citando ejemplos del sistema tributario de Guatemala: el Impuesto Sobre la Renta (ISR), Impuesto de Herencia, Legado y Donación, Impuesto de Inscripción de Sociedades, Impuesto de Circulación de Vehículos.

Los impuestos directos representan algunas ventajas para los entes encargados de la recaudación: permite conocer al contribuyente y como consecuencia fiscalizar mejor su aporte, en forma continua y ordenada. En el caso del Impuesto de Solidaridad, tributo que Monterroso Velásquez (2009) indica que: "Grava el patrimonio en forma total: impuesto sobre activos fijos, como el Impuesto de Solidaridad ISO" (p. 96). Este impuesto lo realizan las personas o empresas afiliadas al régimen sobre utilidades del ISR, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles y agropecuarias y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos. Está normado en el Decreto 73-2008. El pago se realiza trimestralmente.

Los impuestos directos impactan directamente en el sujeto pasivo, recaen directamente sobre la persona, esto quiere decir, que no pueden ser trasladados a un tercero, tal es el caso, del Impuesto Sobre la Renta, pues este recae específicamente sobre las rentas o ganancias que obtienen las personas individuales o jurídicas producto de los ingresos obtenidos ya sea por la relación de dependencia que mantienen con determinada institución o ganancias obtenidas producto de una actividad lucrativa.



Los impuestos directos suponen ventajas y desventajas tanto para el recaudador como para los sujetos pasivos, entre las primeras se puede mencionar que suponen ventajas, debido a que permiten monitorear de manera particular a los contribuyentes, facilita la fiscalización de su aporte de manera efectiva, continua y ordenada; además, el ingreso que se percibe a través de estos impuestos es constante.

Los impuestos indirectos, este tipo de impuesto gravan los artículos de consumo, en forma de derechos de importación y exportación, cuando estos se dan al expendio, transacciones, los transportes y comunicaciones y ciertos aspectos de la vida comercial, civil o económica, entre estos encontramos los siguientes: Impuesto Sobre Bebidas Alcohólicas, Impuesto Sobre la Gasolina, Impuesto de Timbre y Registro, Impuesto Sobre Venta de Automóviles, Impuesto de Importación y Exportación, Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Por ejemplo, el impuesto que se paga por la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo; cuyo monto se paga en el momento del despacho de estos. La recaudación producto del cobro de este impuesto indirecto es destinada a las municipalidades del país, para que se invierta en ofrecer servicio de transporte, mejorar, construir y mantener la red vial del país; este se encuentra regulado en el Decreto 38-92 del Congreso de la República de Guatemala.

De acuerdo con la Superintendencia de Administración Tributaria (2018), los impuestos indirectos:

Graban el consumo de bienes y servicios. Se denominan indirectos, porque estos son trasladados en cada eslabón de la cadena productiva de importador a productos, de este a distribuidor y de este al consumidor final que será el auténtico contribuyente. (párr.1).

Al igual que los impuestos directos, los indirectos también representan ventajas y desventajas. Entre las primeras se puede mencionar que, afectan a un gran número de



la sociedad que en la medida de sus posibilidades contribuye, estableciendo una relativa uniformidad y universalidad; son más productivos para el Estado, porque aportan más fondos que los directos; por su flexibilidad permiten al Estado.

De acuerdo con el analista Coyoy (2017) indica que:

La ventaja de este tipo de impuestos (indirectos) es que es más fácil y cómodo para recaudar, que en el caso de un impuesto directo y los contribuyentes reales, que son los consumidores finales, tienen por lo general menos resistencia a pagar el impuesto que con el sistema directo. Por otro lado, es un impuesto que impacta menos la riqueza y la oportunidad de invertir. Además, refiere que los montos recaudados por la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, de nuestro país, según cifras publicadas en la página de la entidad al 31 de agosto de 2017, el IVA local y el IVA producto de importaciones en su conjunto representa más del 40% del total recaudado. (párr.2).

Al realizar un análisis de estos, se puede establecer que los impuestos indirectos también representan ventajas para el Estado, pudiendo mencionar que, el efecto más grave de estos es que fomentan la traslación y como resultado, quienes lo pagan son los consumidores; además no permiten un efectivo control sobre los contribuyentes en virtud de que tienen una gran facilidad para trasladarse; en general, puede decirse que, el pago de estos tributos no se apega al principio de justicia y equidad, porque afectan a la mayoría de la sociedad, especialmente en lo que respecta a la adquisición de artículos de consumo.

Existen los impuestos objetivos y subjetivos, para Monterroso Velásquez (2009) al respecto de los impuestos objetivos (reales) refiere que: “tienen en cuenta la riqueza por si misma (Impuesto sobre Inmuebles), el Estado solo constata la renta o riqueza de los individuos sin considerar su situación individual como personas” (p. 98). En relación con los impuestos subjetivos (personales) indica que este tipo de tributo si toma en consideración la situación de la persona o sujeto pasivo, como en el caso de los



solteros o bien el número de hijos; en el país no se conoce esta clase de impuestos. En el caso de este tributo si se considera la situación del contribuyente o la riqueza de que dispone, por lo que el Estado en este caso si toma en cuenta la situación de cada contribuyente de manera individual, porque la renta o ingresos y la riqueza de un contribuyente puede variar de acuerdo con las circunstancias de cada uno, en este caso se puede mencionar el Impuesto Sobre la Renta.

En conclusión, los impuestos objetivos se refieren a aquellos que gravan una manifestación de riqueza sin tener en cuenta las circunstancias personales del sujeto que debe pagar el impuesto; es decir, de los impuestos reales. Mientras que los impuestos subjetivos, son los que al establecerse el impuesto si toman en consideración las condiciones de la persona, refiriéndose al principio de capacidad de pago, refiriéndose a los impuestos personales.

Cuando se habla de impuestos reales y personales, se dice que, los primeros son aquellos que recaen sobre la cosa objeto de la imposición sin tomar en cuenta la situación de la persona a quien pertenece, o sea el dueño de esta, entre estos encontramos impuestos tales como el Impuesto de Vehículos, Herencias, Legados y Donaciones, se incluyen, además, las importaciones y exportaciones, así como el IVA. Para Villegas (2003) en la clasificación de impuestos reales y personales, determina: "Los primeros consideran en forma exclusiva la riqueza gravada, con prescindencia de la situación personal del contribuyente (p.ej., los impuestos a los consumos)" (p. 160). Los segundos tiene en cuenta la especial situación del contribuyente, valorando los elementos que integran su capacidad de pago (p.ej., el impuesto a la renta, que toma en cuenta cargas de familia o el origen de las ganancias

En el caso del pago de los impuestos personales, se toma en cuenta las condiciones de los sujetos pasivos. Este tipo de tributos, en un principio recae sobre el total de la capacidad contributiva de la persona, un ejemplo de estos es el Impuesto Sobre la Renta, Territorial e Impuesto de Sociedades.



En los impuestos periódicos e instantáneos, el pago de estos se debe hacer de manera definida en el tiempo; es decir, que los parlamentarios fraccionan su duración en el tiempo, habiendo diferentes períodos impositivos, se puede citar el ISR, que grava la renta continuamente, pero de manera anual.

Según Chicas (2000) menciona que: “Los impuestos instantáneos, son aquellos en los que el hecho imponible se realiza en un momento determinado, esporádicamente, un claro ejemplo de esta clasificación es cuando se adquiere un inmueble o se recibe una donación” (p. 124). Estos impuestos son temporales y creados para un fin, una vez logrado desaparecen. La naturaleza de estos es eventual.

4.5.1 Impuestos regresivos y progresivos

Dentro de la teoría económica existen dos conceptos para clasificar los impuestos, de acuerdo con su relación según el ingreso del contribuyente. El impuesto progresivo es aquel cuya tasa tributaria aumenta en la medida en que el ingreso aumenta, con lo cual el contribuyente que más ingresos recibe debe pagar más, por ejemplo, el impuesto sobre la renta es considerado un impuesto progresivo en la medida en que los contribuyentes perciban más rentas deben pagar una tasa más alta. Por el contrario, un impuesto regresivo es aquel en el que se capta un porcentaje menor en la medida en que el ingreso aumenta. Un ejemplo de impuesto regresivo es el IVA a los bienes básicos, porque afecta en mayor proporción a los agentes con menores ingresos. De tal manera que en el caso del impuesto progresivo la base imponible sube el tipo impositivo sube, para el impuesto regresivo la base imponible sube, el tipo impositivo disminuye.

La tasa impositiva en un impuesto proporcional siempre es igual, no varía en función de que la base imponible que se debe tributar, aunque aumente o disminuya. Por lo tanto, no hace distinción entre personas con mayores o menores ingresos.



En materia de impuestos, es importante no confundir los conceptos de progresividad y proporcionalidad. En un impuesto proporcional, el tipo de gravamen siempre será el mismo, independientemente del nivel de renta, mientras que en los impuestos progresivos, el tipo de gravamen aumentará a medida que se incremente la renta. Para establecer la diferencia entre los tres tipos de impuestos se desarrolla la siguiente tabla comparativa donde se grava al mismo contribuyente con los distintos tipos de impuestos:

Tres contribuyentes gravados a partir de sus ingresos de 50, 100, 200, dólares, de los cuales en el sistema proporcional pagan igual los tres, en el sistema regresivo paga más, quien gana menos y en el sistema progresivo paga más quien gana más. (Ver cuadro 1).

4.6 Plazos de los impuestos

En la legislación guatemalteca los plazos están definidos en la normativa vigente aplicada al tiempo determinado para el pago de los impuestos. El tratadista Ossorio (1981) define plazo como:

Término o tiempo señalado para una cosa, vencimiento del término. Constituye un vocablo de constante uso en materia jurídica, porque significa el espacio de tiempo que la ley unas veces, el juez en otras o las partes interesadas fijan para el cumplimiento de determinados hechos jurídicos, generalmente de carácter civil o procesal. (p. 733).

Esto puede interpretarse como el espacio temporal al que ha de ajustarse el contribuyente con el propósito de no incurrir en recargos o sanciones, por no realizar sus declaraciones, pago de impuestos, etc., en el tiempo señalado para el efecto por el ente recaudador, en este caso, la Superintendencia de Administración Tributaria y de

acuerdo con la reglamentación correspondiente o calendario determinado para cada impuesto.



El incumplimiento e infracción en el cumplimiento de los plazos establecidos por la - SAT- no para el pago de los tributos, no representa la prescripción o extinción de la obligación, debe tenerse en cuenta, que una vez determinados y vencidos los plazos, el fisco puede hacer uso de las facultades otorgadas para exigir a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, artículos 7 y 8 de este cuerpo legal, regula lo concerniente a los plazos legales, reglamentarios y administrativos en materia tributaria, así como las sanciones correspondientes, aplicables de acuerdo con el artículo 66 de esta misma ley. Al respecto de los plazos hablando del Impuesto Sobre la Renta (ISR) se hace referencia al Decreto 26-92 Ley del ISR, artículo 60, el cual estipula que deberá pagarse en el momento de la presentación de las declaraciones juradas, en los plazos de ley, en ese momento se deben incluir los pagos por conceptos de pago de impuesto, intereses, multas e intereses determinados previa audiencia en el plazo establecido, el artículo claramente indica la forma de presentación y el tiempo en que se deben realizar los pagos correspondientes establecidos en la ley.

4.7 Infracciones

Se originan en el momento de incurrir en incumplimiento de la normativa vigente para Ossorio (1988) define este término de la manera siguiente:

Infracción transgresión, violación o quebrantamiento de alguna ley, pacto o tratado [...]. Toda persona es responsable de las infracciones que cometa y, por lo tanto, en las penas respectivamente señaladas o en la obligación de resarcir los daños y perjuicios así ocasionados. (p. 495).



Las sanciones para quienes incumplan lo requerido por la Administración Tributaria, en el caso de la legislación guatemalteca, se contempla en la Sección Quinta, Infracciones a los deberes formales, contemplados en el Código Tributario, artículo 94 se refiere a las infracciones a los deberes formales a los que están obligados los contribuyentes en donde determina que son acciones u omisiones realizadas por el contribuyentes o responsables que impliquen incumplimiento de lo establecido en la normativa vigente, enumera las sanciones e infracciones correspondientes en el plazo y porcentaje correspondiente, según lo infringido.

4.8 Sanciones

Es términos jurídicos sanción es atribuida como el hecho de una infracción tributaria. Ejerce la doble función retributiva prevención y corrección de faltas o incumplimientos tributarios, de conformidad con el artículo 94 del Código Tributario, guatemalteco el cual determina el porcentaje y monto máximo de la sanción de la multa corresponde por el incumpliendo o de los deberes formales.

El Código Tributario se establece las sanciones más severas por el incumplimiento de las obligaciones tributarias, procurando que el contribuyente evite incumplir con las normativas establecidas. Otro aspecto interesante de las reformas al Código Tributario es la creación de normas antievasión para los distintos gremios de técnicos y profesionales, que presten sus servicios.

La Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero, otra ley que contempla sanciones; es decir, es otra contempla sanciones contra otras sanciones tales como la defraudación y el contrabando aduanero; puesto que se establecen nuevos casos de defraudación, en esa materia. Las sanciones tienen como objetivo hacer cumplir a los contribuyentes con sus funciones y obligaciones con el fin de hacer eficiente la recaudación tributaria en el país.



4.9 Formas de extinción de la obligación tributaria

Se refiere a todos los actos o hechos que ponen fin a la extinción de la obligación tributaria, en el Código Tributario guatemalteco se encuentran las formas de extinción de la obligación tributaria la cuales son: el pago, la compensación, la confusión, la condonación o remisión y la prescripción.

El pago es la forma más común de darle fin a la obligación tributaria, para la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) (2018) establece: “El pago es la forma ideal de extinguir una obligación tributaria y se da por el cumplimiento de la obligación o la prestación de lo debido en la forma establecida” (párr. 3). Es decir, el pago es la forma que establece la ley para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, cuando el contribuyente cumple a cabalidad lo establecido en las normas tributarias lo realiza por medio del pago, el cual siempre es en dinero, existen varias formas de pago como las siguientes:

En Guatemala, según los procedimientos establecidos por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) se pueden realizar utilizando el portal Declaraguat, el sistema bancario, banca en línea de los distintos bancos del sistema, mediante cheque o cheque de caja, pago en efectivo. Existen otras modalidades previas a otorgamiento de resoluciones producto de negociaciones entre el contribuyente y la (SAT) inclusive de un juez competente, tales como: pagos por abonos, pago bajo protesta, pago a cuenta, estas variables se sustentan en el Código Tributario guatemalteco en los artículos 38 y 39.

La compensación, ha sido definida como otro modo de extinción, contemplada en el Código Tributario en el que establece la posibilidad de compensar los créditos tributarios, exigibles por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) para que la compensación se requiere es necesario el registro de la cuenta corriente tributaria establecida en los artículos 43, 99 y 153 del Código Tributario, esto con el fin de llevar un control confiable y transparente de manejo de los sistemas informáticos tributarios.



La confusión, se da cuando el Estado reúne las calidades de deudor y Acreedor dando como resultado que no resulte impuesto a pagar, el código tributario el artículo 45 define la confusión como: “La reunión en una misma persona de la calidad de deudor y acreedor, extinguiéndose de esta forma la obligación tributaria”.

La condonación o remisión, según el Código Tributario en el artículo 46, establece la condonación como: “La obligación de pago de los tributos causados, sólo puede ser condonada o remitida por ley”. El acto por medio del cual el acreedor libera la deuda del deudor, sin embargo, esta figura únicamente la puede otorgar con exclusividad el Congreso de la República, únicamente este organismo del Estado está facultado para emitir una ley que disponga condonación de leyes tributarias.

La prescripción, en términos tributarios la figura de prescripción se da cuando se cumple el plazo establecido por la ley para que prescriban las infracciones tributarias, para Guatemala existen dos clases de prescripciones la primera es la prescripción de obligaciones tributarias de cinco años, contenida en el artículo 76 del Código Tributario y prescripción especial, la cual se da cuando el contribuyentes no se encuentra registrado ante la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), en este caso su prescripción será de ocho años.

4.10 Beneficios fiscales

Las exenciones, consisten en un privilegio que conforme a lo establecido por la ley se crean para excluir el pago de un impuesto, existen diferentes exenciones algunas benefician a los contribuyentes, para Ossorio (1981) las define como “Situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación, o para regirse por leyes especiales. Liberación, libertad, franqueza, exceptuación, excusa” (p. 347). Previo análisis, el Estado puede determinar la necesidad de promulgar una ley tributaria, pero también puede encontrar que existen ciertas personas, instituciones, bienes y servicios, que no deben incluirse como sujetos



y objetos de gravamen, razón por la cual, desde la promulgación de la ley los libera o deja fuera de los sujetos y objetos de imposición. Los motivos para declarar exentos del impuesto ciertos hechos imposables o a determinados sujetos; estos pueden ser por motivos de equidad o de conveniencia. La legislación guatemalteca define en el artículo 62 Exención del Código Tributario el término exención, definición legal que estipula: “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 la ley”.

En este artículo se estipula que, 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. Existe una variedad de clases de exención, entre ellas: las exenciones objetivas y subjetivas, permanentes y temporales, absolutas y relativas, constitucionales o de leyes ordinarias y económicas y con fines sociales.

Un ejemplo de las exenciones tributarias en Guatemala es la adoptada en el caso del Impuesto al Valor Agregado IVA contemplado en el Decreto número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y Maquila y el derecho que tiene a solicitar la devolución del impuesto pagado. Por otro lado, el otorgamiento de exenciones fiscales es una estrategia para fomentar la productividad de los diferentes sectores económicos.

Esta potestad le corresponde realizarla a el órgano específicamente determinado para este efecto, en el caso de Guatemala, es el Organismo Legislativo el único que puede decretar las exenciones y con las formalidades que señala la Constitución Política de la República. Como lo establece el artículo 239 de la Carta Magna donde faculta con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades estatales, cuando se crea la figura de exención se determina el período y los porcentajes afectos a esta, debido a que esta herramienta se utiliza temporalmente por ser un beneficio otorgado a los contribuyentes en un período determinado. La



exoneración también es considerada como amnistía fiscal la que se otorga el perdón de multas y recargos de los impuestos no enterados por el contribuyente a las cajas fiscales, este recurso se ha materializado en repetidas ocasiones cuando el Estado nacional necesita recapitalizarse, favoreciendo así a los contribuyentes morosos los cuales aprovechan la oportunidad para ponerse al día en sus obligaciones tributarias.

Este instrumento legal lo contempla la Constitución Política de la República en el artículo 183 literal r) faculta al presidente de la República exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que tienen omisiones de impuesto de orden administrativo, con el fin de que los contribuyentes responsables se pongan a día en sus obligaciones tributarias, utilizando los mecanismos creados para facilitar el procedimiento, para que se haga de forma voluntaria y se origine el principio de celeridad en la recuperación de ingresos tributarios en mora, estableciendo un período determinado, para implementar esta figura tributaria, El presidente de la República emite un acuerdo gubernativo donde establece los lineamientos establecidos dentro del acuerdo dentro de los que figuran tipo de impuestos afectos a la exoneración, porcentajes de exoneración, plazo de la exoneración.

Este mecanismo le permite al Estado ahorrarse procedimientos tiempo y recursos para recaudar lo omitido, porque el proceso de cobranza administrativa engloba procesos largos, lo que se reduce utilizando la exoneración.

En Guatemala se han emitido variedad de Acuerdos Gubernativos como, por ejemplo, el Acuerdo Gubernativo 273-88, Acuerdo Gubernativo 297-88, Acuerdo Gubernativo 586-88, Acuerdo Gubernativo 611-89 algunos emitidos por el Congreso de la República de Guatemala como: decretos 33-88, 44-89 y 60-90. Las exoneraciones han sido utilizadas como una medida de recaudación inmediata para recuperar lo no recaudado en períodos anteriores.

CAPÍTULO V



5 Antecedentes del principio de capacidad de pago y el derecho tributario

Avilés Salazar (1998:67) señala que el principio de capacidad de pago, cobro relevancia, principalmente en textos constitucionales del Siglo XIX y XX; este continúa en nuestros días.

El análisis y estudio de este principio continúa siendo objeto de interés sobre todo para su correcta aplicabilidad, ello se observa en las diversas sentencias emitidas por la Corte de Constitucionalidad al respecto. Estas ofrecen a los parlamentarios los criterios para emitir leyes en materia tributaria que se ajusten a este principio constitucional, cuya efectividad facilite la creación de carga tributaria basada en la capacidad contributiva de los tributarios, dando lugar al principio de equidad, cuya incidencia podrá ser mayor en la medida que el pago de los impuestos se haga de manera igual y que el sacrificio que supone el pago de gravámenes sea equivalente a las utilidades que se perciben.

Retomando el origen del principio de capacidad de pago, antiguamente las formas de aplicación eran diversas, siempre ajustadas a la doctrina de la época; sugiriendo que los tributos debían recaudarse por medio de convenios, a los bienes o riqueza que se poseía.

Para Sainz (1988:67) en cuanto a la interpretación de la capacidad de pago o contributiva, sugiere que este principio es sin duda uno de los más difíciles, haciendo énfasis en que en tiempos pasados los textos constitucionales expresaban cuestiones enredadas en esta materia. Un ejemplo de ello es lo que se expresaba en la Constitución Italiana (1947) en el artículo 53, (párr.2): "El sistema fiscal se inspira en criterios de progresividad, afirmación que riñe con cualquier texto constitucional, debido a que un sistema tributario como tal debe ajustarse al desarrollo y evolución de régimen económico y social de una nación". Algunos autores consideran que, el principio de



capacidad contributiva es semejante o sinónimo del principio de igualdad, esto quiere decir, que todo sistema tributario debe un trato igualitario a todos los sujetos obligados a pagar tributos, ubicándolo dentro de un contexto económico, de acuerdo con la aptitud contributiva que este posea.

En relación con la aplicabilidad del principio de capacidad de pago, es necesario profundizar en este asunto y realizar algunas aclaraciones de carácter explicativo y concreto en lo que se refiere al manejo y dominio de los conceptos de capacidad jurídica tributaria y capacidad contributiva.

Al respecto Pugliese (1976) sostiene: La obligación tributaria presupone la existencia de una capacidad contributiva en el sujeto pasivo y que esa capacidad puede subsistir absoluta e independientemente de la existencia de la capacidad jurídica (p.178).

La capacidad jurídica tributaria no se refiere al aspecto económico, sino a la capacidad que una persona tiene para ser titular de derechos y obligaciones tributarias. En la legislación guatemalteca, se consideran sujetos de obligaciones tributarias a las personas físicas o jurídicas que ejercen alguna actividad profesional, empresarial o aquellas cuyo origen puede estar en el trabajo, las rentas de capital y ganancias de capital, ingresos que pueden ser objeto de gravamen.

Por otra parte, el principio de capacidad contributiva conocido también como capacidad de pago es aquella característica que presenta un contribuyente que, para cumplir con esta cuenta con los recursos económicos para pagar sus impuestos al fisco. Se entiende entonces que es probable que los sujetos pasivos posean la capacidad jurídica tributaria de acuerdo con lo que establece el artículo 23 del Código Tributario; sin embargo, puede que esta no venga acompañada de la capacidad contributiva para cumplir con la obligación de pagar sus tributos y cumplimiento de sus deberes formales al Estado como sujeto activo de la obligación tributaria.



Es indispensable mencionar que, el espíritu de las leyes tributarias se fundamenta en el principio de justicia social, artículo 118 de la Carta Magna, porque el Estado es el responsable de orientar la economía nacional para que los recursos que se obtienen producto de los impuestos que pagan los guatemaltecos sean distribuidos equitativamente.

Para lograr los fines del Estado, sus habitantes deben cumplir con sus obligaciones tributarias, según sea el caso, además de cumplir con lo que establece el artículo 135, relacionado con los deberes y derechos cívicos, Literal d) que hace énfasis en que una de las obligaciones de los guatemaltecos es contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

Monterroso Velásquez (2009) al respecto de la capacidad contributiva de los sujetos obligados refiere: “que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad de pago que tienen los contribuyentes, sin perjuicio de sus utilidades” (p.110).

El principio de capacidad de pago o capacidad contributiva se justifica en que el pago de impuestos al fisco supone para el contribuyente una pérdida o disminución de sus ganancias, representando un sacrificio para este. Cuando se posee una mayor capacidad de pago menor será el sacrificio que representa para los sujetos pasivos. Un sistema tributario basado en la justicia y en la capacidad de pago es aquel en donde los sacrificios de las utilidades para todos y cada uno de los contribuyentes es parejo.

El principio de capacidad de pago debe considerarse en el pago de todas las obligaciones tributarias, pudiendo ser estos: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Lo anterior, permite descubrir aptitud de pago, ya sea por ser titular de bienes y/o percibir ingresos productos de actividades que se contemplan en el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria.



En conclusión, de manera sencilla, dentro de un sistema tributario que sustente en la justicia y equidad, el principio de capacidad de pago lo poseen los contribuyentes que cuentan con mayor riqueza y que, por lo tanto, deberán contribuir en mayor proporción al gasto público mientras que para quienes posean menor riqueza la proporción de su contribución será menor.

El principio de capacidad de pago contempla la prohibición de doble o múltiple tributación, esta se encuentra estipulada en el artículo 243, de la Constitución Política de la República de Guatemala donde establece que se prohíbe gravar la misma fuente de un mismo hecho generador que sea gravado dos o más veces o por dos o más sujetos activos de la relación tributaria, existe la prohibición al sujeto activo, establecer tributos cuyos hechos generadores den nacimiento a más de una obligación tributaria, el principio trata de evitar gravar doblemente a los sujetos pasivos que intervienen en la realización de un acto que genere obligación tributaria.

La capacidad contributiva, según Villegas (2011) “La capacidad contributiva, también llamada capacidad de pago por los anglosajones (ability top pay), puede ser atendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos” (76).

Podemos decir que la capacidad contributiva es aquella que denota la posesión de riqueza de un sujeto en la medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal una vez analizados estos conceptos podemos establecer la diferencia que existen entre estos principios. La diferencia entre la capacidad económica y la capacidad contributiva se establece de la siguiente manera: la capacidad de pago es la cantidad máxima de tus ingresos que puedes destinar al pago de tus impuestos para ello se deberá tomar en cuenta los atributos tales como: gastos fijos originados en el desarrollo de la actividad económica, las cuentas por pagar y los ingresos que obtiene el contribuyente. Realizando este análisis se determina la capacidad contributiva real del contribuyentes, por ejemplo: gastos fijos Q.500.00, cuentas por pagar Q.300.00, ingresos Q.2,000.00 la suma de los gastos será de Q.800.00, se resta de los ingresos, reflejando la capacidad



contributiva real del contribuyente siendo 1,200.00, y no los Q.2,000.00 por el análisis de la capacidad contributiva real es útil para conocer la situación del contribuyente, y no perjudicar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Como se mencionó en el capítulo uno de esta investigación y de acuerdo con algunos estudiosos de la materia, particularmente lo anotado por Chicas (2000) al respecto del derecho tributario, quien manifiesta que: “Este nace como parte de un proceso constitucional del poder imperio del Estado, se ubica dentro de derecho público siendo este un derecho total de la colectividad” (p. 41); además, señala que este es de interés social, prevaleciendo los intereses generales sobre los particulares, de carácter obligatorio para los sujetos pasivos o contribuyentes.

Por su parte, el principio de capacidad de pago o contributiva se refiere a la capacidad o aptitud que tienen los contribuyentes de soportar la carga impositiva, o sea, la capacidad económica que se tiene por parte de los –sujetos pasivos- para contribuir al sostenimiento del Estado –sujeto activo-, tal como lo indica el artículo 135, literal d) de la Constitución Política de la República de Guatemala.

El vínculo jurídico tributario como fuente de derecho público, entablado entre el Estado y los contribuyentes, como acreedor y deudor respectivamente y su sistema tributario, debe estar inspirado en la igualdad y progresividad, tal como lo señala la Corte de Constitucionalidad en las diversas sentencias emitidas. El sistema tributario debe atender ambos principios, evitando así la confiscación de los bienes patrimoniales de los contribuyentes; el principio de no confiscación se encuentra establecido en los artículos 41 y 243 de la Constitución Política de la República, los cuales indican: “que, se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias, por lo tanto, las multas impuestas en ningún caso podrán superar el valor del tributo omitido”.

Se considera que un tributo tiene el carácter de confiscatorio siempre que atente y vaya en contra de la capacidad de pago que posee un contribuyente o que afecte en mayor grado su riqueza o bienes.



La relación existente entre el derecho tributario y la capacidad de pago de los contributivos que tienen los tributarios tiene cimiento en la facultad que la ley otorga a los miembros del Organismo Legislativo para crear gravámenes, cuyo objetivo debe centrarse en que el sistema tributario sea justo e igual para todos. Por lo tanto, la carga impositiva debe establecerse de acuerdo con el momento y la realidad que vive el país en la actualidad, sin imponer carga tributaria igual para todos; para ello deberán tomar en consideración los ingresos económicos que cada individuo recibe, para que quien recibe más pague más y en sentido contrario.

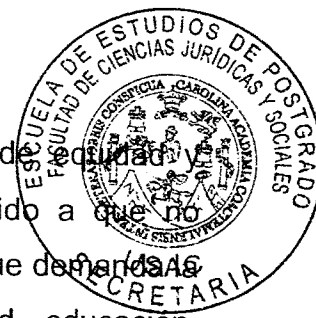
El Estado como única autoridad facultada por la ley para crear impuestos, debe atender lo dispuesto en la Constitución Política de la República de Guatemala en cuanto a la capacidad de pago, para que con ello se respete y garantice este derecho constitucional y, que de ninguna manera se creen tributos cuyo monto afecte el bienestar y desarrollo de la población o amenace la riqueza y bienes de los sujetos de cumplir con sus obligaciones tributarias.

La relación entre acreedor y deudores tiene su fuente en la ley, toda relación que se entable entre ambos, debe enmarcarse en el ordenamiento tributario, para cumplir con lo que demanda el principio de legalidad.

La capacidad de pago como cualidad del sujeto pasivo, la tributación como se anotó anteriormente, consiste en el pago que realizan los contribuyentes al Estado, regido por el derecho público, su principal característica es que no requiere una contraprestación directa o determinada por parte del acreedor tributario. Los impuestos son creados y regulados en virtud de la potestad tributaria del Estado, para financiar los gastos de este, obligándolo a proporcionar servicios públicos para la satisfacción de las necesidades de la colectividad.

La recaudación tributaria para financiar los gastos del gobierno, debe regirse principalmente al principio de capacidad contributiva, por lo que quienes más tienen deben aportar en mayor medida al financiamiento del Estado, para alcanzar este

objetivo es importante enmarcarse en los principios constitucionales de equidad y justicia social. Sin los impuestos el Estado no podría funcionar, debido a que no contaría con los recursos necesarios para prestar los servicios públicos que demanda la población como carreteras, puertos y aeropuertos, servicios de salud, educación, defensa, sistemas de protección social.



La capacidad de pago como protección y garantía constitucional es una condición que debe considerarse para el establecimiento de los tributos; si no se posee esa capacidad de pago para soportar la carga tributaria por parte de los sujetos obligados, se estaría contraviniendo lo establecido por la propia constitución.

Héctor Villegas (1997) sostiene que la capacidad de pago o capacidad contributiva se refiere a “la capacidad económica con que cuenta cada individuo (contribuyente) para poder constituirse en sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria” (p. 72).

En la Constitución Política de la República de Guatemala, el artículo 243 al referirse al principio de capacidad de pago, hace énfasis en que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, en tal sentido la leyes tributarias deberán estructurarse apegadas al principio de capacidad de pago, considerando que a mayor ingreso menor es el sacrificio que representa para quienes se encuentran obligados a entregar tributos al fisco y, por el contrario, si la renta es menor, mayor será el sacrificio, porque para el contribuyente el pago de impuesto constituye una pérdida en su patrimonio.

Por lo tanto, es imprescindible que el sujeto pasivo cuente con esta cualidad y que las circunstancias económicas le permitan cumplir con sus obligaciones tributarias, esto quiere decir, que posea la capacidad económica para el pago de impuestos. El legislador debe observar este principio rector para la creación de más impuestos o la modificación de las leyes tributarias, facilitando la función del legislador en el momento de presentar nuevas iniciativas de ley para crear nuevos impuestos y/o modificar las leyes tributarias existentes para que prive en ellas los principios constitucionales de justicia y equidad.

5.1 Síntesis de la investigación

En este capítulo se describen los resultados obtenidos de la investigación realizada a los profesionales agremiados al colegio de ciencias económicas, colegiados activos que tienen relación directa con el derecho tributario dichos profesionales se encuentran vinculados con el ejercicio y la aplicación del derecho tributario en Guatemala. El análisis se enfoca a partir de los elementos conceptuales y metodológicos que constituyen la puesta en práctica del derecho tributario y la aplicación del principio de capacidad de pago. Es decir, se estima medir la aplicación del principio de capacidad de pago en el sistema tributario vigente.

La investigación contenida en este informe pretende mostrar la aplicación del principio de capacidad de pago en la normativa vigente que integra el sistema tributario de Guatemala en el año 2017, considerando en forma integral al derecho tributario, evaluando todos los aspectos desde el considerando de la terminología del derecho tributario y la aplicación del principio constitucional de capacidad de pago, dentro del sistema tributario del país. Conociendo sus antecedentes, origen, su clasificación, la relación que tiene con otras ramas del derecho, la relación jurídica tributaria y la aplicabilidad de los principios constitucionales, los puntos de vista de los contribuyentes y los profesionales del derecho tributario entre contadores públicos y auditores inclusive contribuyentes.

Puede decirse que se analizó el sistema tributario respecto a la normativa que integra el sistema tributario, los diferentes principios tributarios consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala, así como los conceptos utilizados en el derecho tributario, tomando investigaciones anteriores realizadas en Guatemala de las cuales se hacen referencia en los capítulos anteriores, considerando los aportes más relevantes para el enriquecimiento de la investigación.





Como resultado del estudio se refiere al análisis de derecho tributario en forma integral y la aplicación del principio de capacidad de pago y su vinculación hasta el momento en la normativa vigente de Guatemala.

Una de las características del informe es que entre los objetivos que se deseaba descubrir en forma muy preponderante el de analizar todos los aspectos del derecho tributario en Guatemala y la forma en que se integra la normativa vigente, determinar si el principio de capacidad de pago se encuentra inmerso dentro de la normativa tributaria vigente, así como la cultura tributaria, la carga impositiva, establecer sobre qué bases los legisladores promulgan las normativas tributarias contributivas, determinar si en Guatemala existe una distribución justa de las cargas tributarias, identificar si los contribuyentes tienen las condiciones para soportar las mismas cargas impositivas y el análisis de la normativa que integra el sistema tributario del país.

Se determinó que los contribuyentes perciben que la normativa tributaria es establecida con bases subjetivas y poco apegadas a la realidad económica del país, pues si bien es cierto que en los requisitos establecidos para la presentación de iniciativas de ley incluyen estudios técnicos, en los cuales no es obligatoria que incluyan un estudio que mida el impacto de capacidad de pago, en estos estudios tendría que ser prioridad la justa distribución de la carga tributaria en la normativa propuesta.

Uno de los segmentos encuestados opina que en las normativas tributarias deberían establecer parámetros que indiquen la capacidad de pago real; es decir, de acorde al entorno del contribuyente, tomando en cuenta los factores como tipo de negocio, ubicación, márgenes de ganancia, inclusive las cargas familiares de los contribuyentes. Según el punto de vista de los encuestados las leyes son promulgadas con criterios de capacidad de pago globales desactualizados, algunos consideran que los legisladores desconocen la realidad económica, la cual influye en la capacidad adquisitiva no solo con la capacidad contributiva.



Los criterios que vertieron los encuestados coinciden en que la capacidad de pago se extiende y se refleja en la calidad de vida de los contribuyentes y las carencias sociales del país. La investigación dio como resultados que los encuestados consideran necesario re diseñar los procedimientos que utilizan los legisladores para la medición de la capacidad de pago les gustaría que la medición tuviera el mecanismo de realizarla de forma individualizada analizando y diseñando los parámetros que incluyan los atributos que permitan medir aspectos como: ingreso económico y por edad productiva, creando escalas internas tomando en cuenta los aspectos reales como las cargas familiares como variable representativa en los distintos hogares que permitan medir los niveles de adquisición, dejando por un lado el criterio de renta después de gastos afectos, como se calculan los impuestos actualmente. Consideran necesario que existiera un instrumento que mida el nivel de ingresos de manera objetiva y evaluaran el nivel de satisfacción del contribuyente en cuanto a la voluntad tributaria y la forma de utilización del impuesto para fomentar la tributación consciente, porque asumen falta de retribución en servicios e infraestructura y los servicios públicos estatales en los que el Estado invierte los impuestos.

5.2 Recaudación tributaria en Guatemala

La recaudación tributaria en el país está influenciada por variables económicas de las actividades productivas y las importaciones de los contribuyentes. Los impuestos internos muestran una relación positiva con el índice mensual de la actividad económica; la recaudación se divide entre los impuestos internos y externos, los internos muestran la relación positiva con la actividad mensual los cuales varían, según las actividades mensuales y los ingresos de los contribuyentes, fluctuando mes a mes, en este tipo de impuestos sobresalen el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta. Los impuestos externos están ligados con la importación de bienes utilizados en la actividad económica como de uso doméstico, entre otros. La recaudación fiscal para el año 2017 (Ver cuadro 2).



La recaudación en Guatemala lo integra el total de contribuyentes de gobierno central, según administración central donde recauda 56,177.0 millones de quetzales netos, impuestos al comercio exterior recauda 15,670.8, integrados por los impuestos al Valor Agregado importaciones y derechos arancelarios y los impuestos internos de – SAT-por 40,506.2 en los que se encuentran los impuestos al Valor Agregado Domestico, Sobre la Renta, de Solidaridad, Sobre el Patrimonio, Sobre Distribución de Bebidas, Sobre Tabaco y sus productos, Sobre Distribución de Petróleo y sus derivados, Sobre Distribución de Cemento, Sobre Timbres Fiscales y Papel Protocolo, Sobre Circulación de Vehículos, Especifico a la Primera Matricula de Vehículos y otros, para un total de 56,177.0 equivalente al 10.2% de carga tributaria neta. Según las cifras se confirma que Guatemala tiene la carga tributaria más baja de la región, según García Villatoro (2015), quien indica que, según el último informe de la establece que “entre 1990 y 2013, la carga tributaria se ubicó, en promedio, en el 13% del Producto Interno

Bruto (PIB), lo cual la ubica como el país con la tasa de recaudación fiscal más baja de la región” (párr.3.).

Lo que confirma que en los últimos cinco años no ha tenido variación significativa en el porcentaje de carga tributaria. Para Guatemala en el período fiscal comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre del 2017, según Editorial, la brecha fiscal para ese año fue de un mil doscientos ochenta y seis millones de quetzales.

5.3 Sistema fiscal equitativo y/o justo

Es considerado como, el conjunto de leyes, normas y disposiciones que regulan la relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo y los sujetos pasivos y la manera en que el Estado obtiene los ingresos públicos a través de los impuestos para cumplir con sus fines. La aprobación de leyes tributarias e impuestos debe considerar en principio lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala en cuanto a los



principios que deben considerarse en el momento de su creación, entre ellos, el principio de legalidad, principio de capacidad de pago y el principio de equidad y justicia. Al respecto de este último, se puede decir que la recaudación tributaria debe en principio tener en cuenta la capacidad de pago que tiene el sujeto obligado al pago de impuestos; siendo así que, quien más recursos económicos recibe, debe contribuir en mayor medida al sostenimiento del Estado y, por el contrario, los más desposeídos y quienes tienen una renta menor, deben contribuir en proporción a sus ingresos, o sea, mínimamente. Lo anterior, podrá lograrse en la medida en que se alcancen acuerdos para llevar a cabo una reforma tributaria que verdaderamente cumpla con los principios constitucionales mencionados anteriormente; esta reforma tributaria de la que se habla y que muchas instituciones tanto nacionales como del exterior han recomendado a Guatemala, cuyo propósito es aumentar la recaudación tributaria para mejorar la calidad de vida de los guatemaltecos, ofreciendo servicios sociales de calidad; asimismo, extender la cobertura de estos para beneficiar a la mayor cantidad de la población. Para alcanzar estos objetivos, se ha recomendado al Estado de Guatemala que la carga impositiva se distribuya de manera equitativa, para que, el pago de impuestos por parte de los contribuyentes se haga de acuerdo con la capacidad de pago que este posee. Álvarez (2018) indica que:

En Guatemala los ingresos que recibe el Estado como parte de las obligaciones tributarias de la que son objeto los contribuyentes se dividen en impuestos directos, siendo estos los que recaen sobre los ingresos y el patrimonio de los sujetos obligados que establece el código tributario y, los Impuestos Indirectos que gravan las transacciones económicas, específicamente aquellas derivadas del consumo, venta y contrataciones de toda índole. (párr.1).

La recaudación tributaria obedece a diversos factores, comprobándose que, desde el pasado, se ha simplificado mediante herramientas que promueven facilidad de la recaudación y control. Siendo que el pago de los impuestos representa un sacrificio para los contribuyentes, debido a que una porción de sus ingresos se tiene que desviar para cumplir con sus obligaciones tributarias, privándose de emplear estos recursos



económicos para adquirir bienes de consumo o destinarlos para el ahorro, dando lugar a la desigualdad. La carga impositiva debe estandarizarse y distribuirse equitativamente, atendiendo lo preceptuado en el artículo 243 de la Carta Magna, para alcanzar un sistema tributario justo y equitativo, para ello, se requiere que, las leyes tributarias se estructuren de acuerdo con la aptitud o capacidad de pago de los contribuyentes y de manera progresiva, tal como han recomendado algunos organismos. Este mismo autor, señala que los impuestos directos permiten mayor equidad en la distribución de la carga tributaria, siendo que, en este tipo de impuesto, pagan quienes obtienen mayores ingresos en contraposición con los impuestos indirectos, pues estos gravan en general la renta de toda la población.

Álvarez (2018) indica que:

En el país, el Impuesto Sobre la Renta es uno de los impuestos más importantes, el cobro de este, permite obtener recursos alrededor de un 27 por ciento del total de la recaudación tributaria neta; por su parte, el Impuesto al Valor Agregado es uno de los impuestos indirectos más significativos que representa un elevado ingreso para el fisco, de acuerdo con este analista, solo en 2015 generó un 52% de ingresos para el país, debido a que este es pagado por la totalidad de la población al consumir, bienes de consumo y servicios, este impuesto afecta directamente la renta de los guatemaltecos, porque el valor que pagan los comerciantes e importadores, lo trasladan directamente al consumidor. (párr. 2).

El pago del Impuesto al Valor Agregado, como se dijo anteriormente, constituye uno de los mayores ingresos para el fisco, este es considerado un impuesto Indirecto que grava el consumo, y no la riqueza, pues obliga a todos por igual al pago del 12% sobre los bienes que se obtienen para satisfacer las necesidades esenciales de los guatemaltecos; sin embargo, se dice que en el momento del cobro de este se aplica el principio de igualdad; sin embargo, en este no se ve reflejada una equidad, porque quien posee mayor capacidad económica para contribuir pagará lo mismo que, quien no posee los mismos recursos. Lo anterior, permite deducir que el sistema tributario

guatemalteco es desigual, manifestándose a través de la inequidad asociada a una situación de desigualdad que finalmente genera injusticia e inconformidad social.



La inequidad en la distribución de la carga tributaria puede verse influenciada por diferentes sectores de la sociedad; sin embargo, es necesario mencionar que, de acuerdo con la percepción y análisis realizados en esta materia, esta obedece a la dificultad de controlar la recaudación del Impuesto Sobre la Renta, bajo el régimen optativo de 25% sobre la utilidad neta, a ello habría que agregar la falta de recursos económicos y humanos que enfrenta la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT- que le impiden cumplir con las funciones fiscalizadoras otorgadas por el Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y sus modificaciones.

Este análisis también permitió obtener datos relacionados con la equidad distributiva y los niveles de evasión fiscal; además, se obtuvieron datos relativos a la imposición directa, producto de ello, el porcentaje del PIB se duplicó en el período 1990-2007; se vio una mejoría significativa entre 2004 y 2007 debido a la ampliación de la base gravable, implementación de mejores controles, facilidad para el pago de los impuestos, así como el establecimiento de impuestos sobre activos o ingresos brutos como apoyo al Impuesto Sobre la Renta. En los últimos años se ha podido observar que los contribuyentes han respondido en mayor medida el pago de sus impuestos; también se ha ido reduciendo la evasión del Impuesto Sobre la Renta, contrariamente a lo anterior, se visualizan diversos factores que continúan influenciando la baja recaudación y evasión, entre ellos la complejidad y estructura legal del Impuesto Sobre la Renta, sumado a ello, los recursos de inconstitucionalidad en materia tributaria, planteados por diferentes sectores de la sociedad, falta de detección de contribuyentes que incumplen con sus obligaciones tributarias, falta de castigo en los delitos tributarios, injusticia de los incentivos fiscales, resistencia al pago de impuestos y una débil cultura y moral tributaria. Al no existir un sistema fiscal equitativo y justo, y no haya una verdadera reforma fiscal que contemple impuestos directos como se han recomendado



a Guatemala, la situación de las finanzas públicas seguirá enfrentando dificultades para cumplir con las obligaciones destinadas a la inversión y al pago de deuda.

Lo anterior complica el panorama de los habitantes, debido a que el gasto social que comprende un porcentaje del gasto total, cuyos montos son destinados a cubrir los servicios sociales que debe garantizar el Estado como: salud, educación, vivienda, prestaciones y seguridad social, actividades recreativas comunitarias, etc.; se refleja en la mala calidad de vida de la población guatemalteca, condenando a los más desposeídas a continuar en una situación de subdesarrollo, pobreza y pobreza extrema, debido a la desigualdad e injusticia que prevalece en el sistema fiscal vigente. Es necesario entonces que el fisco adopte medidas urgentes para cumplir con los principios constitucionales de justicia y equidad, en función de la capacidad económica de los contribuyentes, cuya base imponible debe observar ambos principios inexcusablemente. Las leyes y cargas tributarias también deben crearse con bases sólidas, para generar confianza por parte de los tributarios, así como certeza jurídica.

5.4 Determinación de la muestra

Es importante establecer los límites y alcance de la investigación, según Rodríguez Solís (2010) establece:

El determinar el tamaño de la muestra representa una parte esencial del método científico para poder llevar a cabo una investigación. Al muestreo lo podemos definir como el conjunto de observaciones necesarias para estudiar la distribución de determinadas características (p.2).

En el caso concreto de la investigación se seleccionó el universo de los profesionales de las ciencias económicas agremiados al Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas, de Guatemala, C.A. específicamente el segmento de los contadores públicos y auditores, con colegiado en



esta institución, quienes ejercen sus labores diarias con la normativa vigente en el país. La importancia de determinar el tamaño de la muestra radica en la representación que esta nos dará, el método científico que se utilizó para la realización de la investigación. El tamaño se procuró que sea representativo y confiable al mismo tiempo que delimitara los objetivos de estudio y sobre todo que la población cubriera las características y la experiencia necesaria para la realización de la investigación.

5.5 Cálculo del tamaño de la muestra

Según el registro de colegiados activos en el Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas, de Guatemala, C.A. específicamente el segmento de los contadores públicos y auditores, se encuentran activos 2,234 que es la población total por considerar en la presente investigación, en ciudad de Guatemala. Por lo que al desarrollar la formula nos da como resultado un muestreo de 66.05% aproximado a 66% de profesionales entrevistados (Ver cuadro 3).

5.6 Técnicas e instrumentos para la recolección de datos

Para el presente trabajo se realizara una investigación con el objeto de conocer las actitudes de los contribuyentes inscritos en el Registro Tributario Unificado (RTU) en la Superintendencia de Administración Tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y los profesionales de la rama del derecho tributario específicamente los Contadores Públicos y Auditores agremiados al Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas, para medir el nivel de conocimiento en cuanto a la normativa tributaria vigente y analizar la percepción que tienen en cuanto a la aplicación del principio constitucional de capacidad de pago en el derecho tributario que integra la estructura de la normativa tributaria actual.



Se realizó una investigación finita cuantitativa, el instrumento utilizado en esta investigación fue la encuesta de opinión, realizada personalmente cuidando que las personas encuestadas contaran con la formación necesaria y que tuvieran conocimientos respecto a los temas tributarios y contaran con amplia experiencia en materia tributaria, esta fue presentada, aplicando las técnicas de muestreo estadístico.

5.7 Presentación de resultado de la investigación

En este capítulo se describen los resultados obtenidos de la investigación realizada a los profesionales agremiados al Colegio de Ciencias Económicas, colegiados activos que tienen relación directa con el derecho tributario dichos profesionales se encuentran vinculados con el ejercicio y la aplicación del derecho tributario en Guatemala. El análisis se enfoca a partir de los elementos conceptuales y metodológicos que constituyen la puesta en práctica del derecho tributario y la aplicación del principio de capacidad de pago. Es decir, se estima medir la aplicación del principio de capacidad de pago en el sistema tributario vigente.

El principio de capacidad de pago tiene el atributo de ser subjetivo; sin embargo, la importancia de este consiste en medir los índices de riqueza. El principio de capacidad de pago se enfoca en medir los márgenes de utilidad de los contribuyentes en cuanto a la ejecución de sus cifras financieras si son razonables o competitivas en función a su renta neta, o cifras con superávit de los ejercicios fiscales, dejando por un lado los gastos reales del contribuyente en su entorno social como olvidando que cada individuo tiene gastos familiares ajenos al giro de su negocio; por ejemplo, si el empresario es el único que genera ingresos en su hogar y de él depende toda su familia, las cargas familiares no son afectas ni deducibles de impuestos pues no forman parte del giro del negocio.

Sin embargo, este aspecto tan importante limita no solo su capacidad de pago si también la capacidad de inversión y su voluntad de pago, orillándolo a buscar

mecanismos de evasión para que sus recursos rindan lo suficiente para mantener un negocio en marcha como medio de sustento y pueda cubrir los gastos vitales mínimos comprendidos en su carga familiar.



Algunos de los gastos familiares que son circunstanciales que no son afectos, pero activan la economía del país, porque cada vez que una persona contrata un servicio o realiza una compra genera activación en la economía y pago de impuestos.

En Guatemala es importante que se genere una reestructuración en la estructura tributaria debido a que actualmente posee una estructura regresiva que transgrede el principio de capacidad de pago, porque en esta situación paga más quien tiene menos y paga menos quien tiene más, por lo que es necesario que se implemente la estructura progresiva para que los contribuyentes tributen conforme a su capacidad contributiva real y así el sistema tributario sea justo y equitativo.

5.7.1 Resultados y análisis de la encuesta por pregunta

Se presentan los resultados por pregunta, según el instrumento utilizado para realizar la investigación.

- ¿Considera justa la normativa tributaria a la que está sujeta, según su régimen tributario?**

El segmento del sí en un 38%, el cual considero que es justa la normativa, porque se sujeta a los ingresos mensuales y que da la opción de tributar el impuesto sobre la renta con la posibilidad de recuperar el IVA con compras. El segmento del no en un 62%, argumenta, por ejemplo, en el régimen asalariado, este régimen ha contribuido a no recuperar el beneficio por medio del servicio público dejando desatendida a la clase económica necesitada. Entendiéndose que, lo que devengan más pagan menos, porque son muy amplios los rangos de ingresos, en el caso de la

primera tarifa del 5%, la cual abarca desde del que devenga Q. 48,000.00 hasta Q. 300,000.00. Además, no se percibe mejoras en la prestación de los servicios públicos (Ver gráfica 1).



Debido a la situación de los mercados y la economía del país, existen empresas grandes que pueden soportar dichas cargas tributarias, aun así, buscan estrategias legales, que permitan aprovechar en forma de oportunidad las lagunas legales o las leyes que no sean del todo claras generando un clima de incertidumbre y son aprovechadas para la evasión fiscal. La normativa tributaria es parcial, no ha sido construida con base a estudios socioeconómicos de la población.

Derivado de las respuestas obtenidas en la encuesta se aprecia que los profesionales del derecho tributario poseen incertidumbre en cuanto al criterio de normativa que regula al derecho tributario en cuanto a si es o no justa, esto dependerá del régimen al que están sujetos.

La variedad de las opciones tributarias constituye un conjunto de normativas aplicadas a los distintos regímenes, lo que constituye que el profesional del derecho tributario, entiéndase perito contador, auditor o abogado tributarios y profesionales de las ciencias económicas con especialidad en derecho tributario.

Algunos enfoques negativos en cuanto si es o no justo el sistema tributario se muestran debido a la falta de ejecución en obra pública con carácter de beneficio social donde la sociedad no ve invertidos sus impuestos en bienestar común, situación que involucra la voluntad tributaria y el pesimismo contamina y frena la cultura tributaria, otro factor importante que influye de manera negativa es la constante ola de casos de corrupción que los medios de comunicación a diario dan a conocer y la falta de aplicación de las leyes para sancionar a los que infringen estas.

El criterio adoptado por algunos profesionales del derecho tributario es que la justicia no llega a todos los estratos por igual y que las personas que realizan las faltas



saben que las multas y sanciones puestas por los delitos tributarios no son relevantes en relación con la falta o el delito cometido, lo que les motiva a realizar dichas acciones se puede decir entonces que el sistema tributario en Guatemala no es justo y equitativo, según la percepción de la mayoría de los profesionales del derecho tributario, quienes tienen relación directa con los contribuyentes a los que representan o asesoran.

- **¿Considera usted que todos los contribuyentes pueden soportar las mismas cargas tributarias sin importar a que segmento de la economía pertenecen?**

Algunos de los comentarios relevantes en las respuestas obtenidas son: si en un 15% considerando su respuesta sustentada en el pago dependiendo la cantidad de ingresos y permite deducirse los costos en que haya concurrido. No, en un 85%, considerando que todos los contribuyentes no podrían soportar dichas cargas, porque estas deben ser escalonadas acorde a los ingresos de los contribuyentes, por esa razón existen distintos regímenes tributarios, pues no todos tienen la misma capacidad de ingresos. Además, los rubros que más pagan son los que menos perciben y es para subsistir; porque la riqueza está concentrada (Ver gráfica 2).

En conclusión, con la carga tributaria ideal para los distintos tipos de contribuyentes en Guatemala se lograría satisfacción de las necesidades de la sociedad en general, sin intervenir en las actividades productivas ya establecidas por los contribuyentes permitiéndoles tener un margen de rentabilidad aceptable para el bienestar del país y sus familias.

Desde otro punto de vista el comportamiento en general del sistema tributario de país evidencia el terrible problema de la falta de transparencia en el manejo de los recursos públicos lo cual se manifiesta en los medios de comunicación día con día, los controles estatales no se dan abasto para prevenir, sancionar y erradicar este si bien es cierto no es objeto de estudio del presente trabajo de investigación los contribuyentes y profesiones del derecho tributario concuerdan que es un factor determinante, porque



influye en la voluntad tributaria para el pago de impuestos y la cultura tributaria se torna inexistente.

- ¿Considera que la carga tributaria actual es justa y equitativa entre los contribuyentes?**

El segmento de profesionales encuestado considera que si, en un 26% considerando justa y equitativa la actual carga tributaria.

Y no, en un 74%, porque los que menos ingresos tienen pagan más, tomando el criterio del valor subjetivo, porque se consideraría una reducción en su costo de oportunidad en el desarrollo y crecimiento económico individual. No es justo y equitativo, por la forma en que se debe tributar el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta, Impuesto de Solidaridad.

Cabe mencionar que la carga tributaria es muy baja; sin embargo, hay muy pocos contribuyentes inscritos, comparados con los económicamente activos, existiendo personas que por la actividad económica que ejercen encuentran oportunidad de evadir el impuesto (Ver gráfica 3).

Algunos profesionales son de la opinión que se debería aumentar la base tributaria, con la finalidad de que todos aquellos que ejercen actividades lucrativas paguen impuesto y que se reduzca la figura de la economía informal. Además, existen muchos beneficios a las grandes empresas y a las multinacionales que se traducen en inequidad al incentivo económico de las empresas.

La justicia y la equidad se relacionan con la eficiencia son objetivos económicos deseados en la sociedad. Son atributos que deberían ser inherentes a la normativa tributaria, deberían ser prioritarios del sistema tributario, porque con ellos se pretende alcanzar niveles altos de justicia.



Sin embargo, en la práctica no se considera así, según las respuestas obtenidas en el estudio realizado, el cual muestra incertidumbre en la existencia de justicia y equidad, según los distintos puntos de vista el sistema tributario, pueden dividirse los criterios dependiendo del grado de conocimiento o el nivel académico del encuestado y el régimen al que está sujeto, en lo que coinciden es que el sistema tributario debe garantizar la equidad y justicia en las norma tributarias, para lograr sus objetivos de recaudación planteados.

¿A su criterio considera que la Superintendencia de Administración Tributaria brinda un buen servicio cuando se trata de solucionar consultas tributarias?

Los profesionales consideran que si en un 19%, y no en un 81%, considerando que relativamente es reciente la creación de intendencia de atención al contribuyente que es la encargada de atender consultas de los contribuyentes, el servicio demora mucho tiempo y los horarios de atención son muy reducidos; además, los procesos son muy burocráticos; aunado a esto, su personal no demuestra actitud de servicio y tampoco tiene el nivel de conocimiento adecuado para ejercer su puesto (Ver gráfica 4).

Es importante que la Superintendencia de Administración Tributaria brinde soluciones a los problemas de los contribuyentes de forma responsable, porque los contribuyentes constantemente se encuentran con dudas tributarias que no pueden resolver debido a su inexperiencia o a la falta de formación y muchas veces los contribuyentes no acuden a los profesionales o los expertos en la materia, para llevar los registros contables lo que después reflejan multas por incumplimientos tributarios.

A pesar del esfuerzo que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria por fomentar la cultura tributaria, realizando capacitaciones constantes y gratuitas los contribuyentes no hacen el esfuerzo por capacitarse, inclusive los



empresarios deberían aprovechar las capacitaciones para su personal sin embargo no es así.

En el momento de solventar debidamente las consultas tributarias el contribuyente está en posición de cumplir las obligaciones tributarias de manera voluntaria y consciente sin necesidad de coaccionarlos, evitando incurrir en evasión fiscal o las múltiples formas de incumplimiento que existen.

¿Sabe usted que es cultura tributaria?

Los profesionales consideran el no en un 12% y la mayoría del entrevistado contesto que sí en un 88% conocen el significado del término cultura tributaria entre los conceptos más utilizados indicaron que: es tener claro que es una obligación de todos los ciudadanos contribuir con el gasto público y pagar responsablemente lo impuestos que correspondan, para que se replique en los servicios que presta el Estado. Es un mecanismo influyente que ayuda al fortalecer el sistema tributario en una conducta manifestada en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Según el análisis realizado los contribuyentes tienen la perspectiva de cultura tributaria como la que sirve para fomentar las obligaciones tributarias establecidas en la normativa vigente, que es una conducta que promueve el cumplimiento permanente de los deberes tributarios con la confianza y la certeza de que los impuestos están siendo pagados como son, el contribuyente posee ética y valores, además de la conciencia social (Ver gráfica 5).

Básicamente el fomento de la cultura tributaria va encaminada a todos los ciudadanos especialmente a los contribuyentes para que cumplan correctamente sus obligaciones tributarias, con este tema se relacionan varios factores en los que se debe trabajar empezando por los niños, jóvenes funcionarios públicos y la ciudadanía en general, a manera que asumir el compromiso de que como sociedad somos responsables del sostenimiento del presupuesto público, tomando en cuenta que para



que estos factores funcionen, se deberá activar la transparencia en la ejecución de fondos públicos así como la erradicación de la corrupción.

Actualmente, las instituciones públicas se preocupan por educar a sus funcionarios públicos proporcionando capacitaciones que fomentan la moral institucional basada en la aplicación de principios de ética estatales que como servidores públicos se deben reproducir en las distintas instituciones gubernamentales como buenas prácticas estatales.

¿Qué soluciones propondría usted para que el sistema tributario mejorara en el país?

Las posibles soluciones que los contribuyentes se encuentran aptas para implementar son las siguientes:

- Un modelo de desarrollo con justicia social que redistribuya la riqueza, por medio de una política que priorice la solución directa al déficit de atención social existente.
- Realizar informes del impacto percibido y el control post de sostenibilidad de los programas y proyectos, para sí aumentar la confianza y mitigar la atmosfera de desconfianza implantada por la corrupción en todos los escenarios.
- Realizar una reforma tributaria y renegociación de tratados y convenios que tienen beneficios fiscales.
- Establecer una tasa fija de impuesto para personas individuales de actividades específicas.



- Implementar sistemas tributarios automatizados y más ágiles disminuir la burocracia dentro de las entidades y que el personal sea capacitado para prestar un excelente servicio, por ser prácticamente una entidad del Estado el servicio o trato personal es inferior a deficiente.
- Realizar análisis de diferentes escenarios para hacer más justa la tributación.
- Implementar sistemas de recaudación efectivas, para evitar la evasión y elusión fiscal.
- Prevenir y exterminar la posible corrupción que puedan tener los funcionarios públicos.
- Crear un proceso adicional previo a emitir las sanciones pecuniarias e informar al contribuyente de las alternativas existentes para resolver los omisos y faltas cometidas.
- Ampliar la base tributaria; es decir, no aumentar los impuestos, sino aumentar la cantidad de contribuyentes obligados, Además, que las auditorías fiscales sean preventivas y correctivas.
- Implementar sistemas tributarios automatizados y más ágiles, disminuir la burocracia dentro de las entidades.
- Capacitar y concientizar al personal, crear una cultura de honestidad y honradez en todas las áreas para que sean competentes y eficaces evitando así las múltiples formas de delito.
- Estandarizar equitativamente la carga tributaria, pero al mismo tiempo regularizar dependiendo del segmento de la economía a la que pertenece.



- Crear un impuesto único para todos los sectores y sea fijado con base en los ingresos brutos de cada uno y dejara afuera todas las rentas exentas y deducciones legales.

- Implementar un modelo de gestión para una justificación que abarque una conciencia social y el desarrollo de sistemas y procedimientos que faciliten el desempeño de la recaudación para que el país tenga los recursos necesarios para los beneficios sociales.

Los contribuyentes argumentan en las encuestas que para mejorar el sistema tributario en el país deber cumplirse con algunos aspectos, por ejemplo, fomentar la cultura tributaria desde la niñez, concientizar a los padres de familia y a la sociedad en general de la importancia de tributar de manera integral y transparente, haciendo consciencia del impacto en el desarrollo social, cultural del país, el mejoramiento de la infraestructura, el sector salud y educación en general, los servicios públicos mejoraría drásticamente.

Por otra parte los contribuyentes carecen de moral tributaria, porque los constantes casos de corrupción del presente y la falta de justicia de los hechos del pasado les asegura que si en Guatemala siempre roban, y no pasa nada, prefieren evadir o abstenerse de tributar muchos de los ciudadanos permanecen en el anonimato o en la economía informal, para evitar el pago de los impuestos, pues dicen que de nada sirve tributar, si ven los servicios públicos de mala calidad, el sistema educativo deficiente, la infraestructura deteriorada, entre muchos problemas que pueden solucionarse tan solo con voluntad política y la correcta ejecución de los proyectos y el mantenimiento de la obra pública.

Al hablar de recomendaciones para lograr que el contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias, se debe asegurar que el sistema tributario cumpla con los principios constitucionales garantizando la certeza jurídica y el principio de capacidad de pago para que el único impedimento para el cumplimiento de las obligaciones



tributarias consiste en la voluntad tributaria. Una vez logrado esto el contribuyente responsable aplicando la moral tributaria y realizando el pago de tributos de manera sostenible garantiza la reducción de la evasión fiscal, este proceso es el ideal para lograr un país desarrollado, se puede decir entonces que si se logra reducir los vacíos legales o las lagunas legales y se tiene una normativa sin ambigüedades, fácil de interpretar, fácil de practicar, una correcta orientación por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria en cuanto a la resolución de conflictos o dudas relacionadas con la materia tributaria, el contribuyente recobra la confianza perdida a la institución y realiza de manera transparente e íntegra la presentación de sus obligaciones tributarias.

Para lo que es necesario corregir procedimientos administrativos que promuevan la celeridad y gratuidad en los procesos tributarios administrativos, los cuales, según los contribuyentes objetos del estudio día con día son más complejos y tardíos, desde el punto de vista las políticas institucionales de los últimos dos años han sido constantes los cambios implementados que van desde la supresión de formularios en papel, la presentación de formularios de forma electrónica por medio de la herramienta Declaraguat, usuarios de agencia virtual, vía internet y el cierre de agencias tributarias.

Según los contribuyentes una de las medidas que más ha perjudicado es la de centralizar los servicios para terceros tributarios; es decir, personas que en nombre del propietario realizan gestiones tributarias, porque anteriormente las gestiones de terceros se podían realizar en cualquier agencia tributaria y en la actualidad únicamente en la agencia destinada para terceros, argumentando que es una agencia muy pequeña y la afluencia de contribuyentes es mucha, considerando que las nuevas políticas administrativas implementadas son deficientes o poco funcionales.



5.8 Comprobación de la hipótesis

Actualmente, existen estudios socioeconómicos realizados con fines específicos que obedecen criterios enfocados al cumplimiento de programas de gobierno, convenios gubernamentales para el desarrollo, convenios de cooperación internacional, entre otros.

Dichos estudios son específicos, ayudan a conocer el entorno económico y social del país, el nivel de competitividad en el entorno internacional, por medio del análisis y clasificación de datos que permiten evaluar las oportunidades de inversión que buscan implementar proyectos y programas que incentiven la economía del país y generen resultados que impacten de manera positiva.

Estos estudios son la herramienta principal para la elaboración de indicadores económicos y parámetros de cumplimiento de cada uno de los objetivos y metas propuestas por las instituciones que los elaboran.

Por ejemplo, algunos de los estudios socioeconómicos realizados por el Instituto Nacional de Estadísticas y la Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia, son enfocados específicamente para elaborar la base de datos estadísticos que contengan los principales indicadores que sean objeto de medición con el objeto de describir la situación del país con respecto a las condiciones de vida, nivel de desarrollo humano, índices de pobreza, inversión, índice de precios, producción interna bruta, propiedad de la tierra, movimiento de divisas, importación y exportación, situación del mercado y política internacional.

En el caso del Ministerio de Finanzas, se preocupa de realizar las mediciones y estandarizaciones en el tema de recaudación y ejecución del presupuesto nacional, el seguimiento a la ejecución del presupuesto asignado a renglones, proyectos y programas. Además, elabora estadísticas tributarias en función de la administración de los recursos públicos.



La Superintendencia de Administración Tributaria realiza estudios que van en función de recaudación, actualización tributaria, capacitación tributaria y fomento de cultura tributaria con el fin de mejoramiento de políticas y procedimientos administrativos.

De acuerdo con lo anterior, se concluye que los estudios existentes están realizados en función a la visión de la entidad que los realiza con fines específicos; sin embargo, los estudios que se utilizan para la promulgación de normativas tributarias son los presentados por los órganos que tienen iniciativa de ley, los cuales, se realizan con el punto de vista de las diferentes instituciones a través de las comisiones nombradas para dichos estudios, en los cuales no tienen como requisito primordial, incluir el atributo de la evaluación del principio de capacidad de pago.

Por lo que se comprueba a través de la investigación realizada, que la falta de estudios socioeconómicos sobre la capacidad de pago de los contribuyentes por parte de Ministerio de Finanzas Publicas, Instituto Nacional de Estadística y Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia, incide en no tener parámetros reales para promulgar normativa en la que se considere la capacidad de pago por parte de los legisladores y la ausencia de este estudio como requisito, no garantiza el cumplimiento de la obligación tributaria que genera el impuesto.

La falta de estudios socioeconómicos sobre la capacidad de pago de los contribuyentes por parte de Ministerio de Finanzas Publicas, Instituto Nacional de Estadística y Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia, incide en no tener parámetros reales para promulgar normativa en la que se considere la capacidad de pago por parte de los legisladores.

A través de la investigación realizada se comprueba que las instituciones gubernamentales: Ministerio de Finanzas Publicas, Instituto Nacional de Estadística y



Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia, no poseen estudios dirigidos a la comprobación de la capacidad contributiva de los contribuyentes que legislan sin parámetros reales.

Como se evidencia en las encuestas los contribuyentes y profesionales de la rama del derecho tributario, consideran que las cargas y la normativa tributaria no son justas ni equitativas entre los distintos regímenes existentes.

Se concluye que los estudios socioeconómicos y las valuaciones reales de la capacidad de pago son determinantes para la normativa tributaria que integra el sistema tributario se considere justo y equitativo.

Lo que se considera favorable, para la recaudación tributaria, el fomento a la voluntad tributaria, el fortalecimiento a la cultura tributaria, confirmando la certeza jurídica, todos estos factores influirán en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, porque los contribuyentes tendrán certeza de su participación en la contribución de los gastos del Estado.

CONCLUSIONES



Al estudiar el derecho tributario y evaluar la inclusión del principio de capacidad de pago dentro de los estudios técnicos presentados en los expedientes de las iniciativas de ley, se determinó que los estudios técnicos utilizados son propios de las iniciativas planteadas y que los estudios realizados por el Ministerio de Finanzas Públicas, Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia y la Superintendencia de Administración Tributaria, entre otras, no son vinculantes y estas no son tomadas en cuenta en para la realización de las iniciativas de ley.

Los estudios existentes no son reveladores de la capacidad de pago real de los contribuyentes, debido a la inexistencia de estudios específicos cuyo objetivo sea medir la capacidad de pago de los contribuyentes de forma integral.

De acuerdo con la investigación efectuada, se establece que las instituciones designadas para la realización de los estudios técnicos, no contemplan la evaluación de la capacidad de pago de los contribuyentes, por lo que se confirma la hipótesis objeto del presente estudio, en cuanto a la falta de bases objetivas que brinden parámetros reales para la promulgación, en donde se tomen en cuenta los factores socioeconómicos.

Se determinó que al darle cumplimiento a lo establecido al artículo 243, donde se establece el principio de capacidad de pago la normativa tributaria, tendrá una estructura que cumpla con los atributos del principio de capacidad de pago, en donde promueve el sistema tributario justo y equitativo, los cuales invalidan la doble o múltiple tributación o que la normativa sea confiscatoria, además de incluir la progresividad en la estructura tributaria del país, lo que promoverá la certeza jurídica y la estabilidad económica del país.





REFERENCIAS

- Alvarez, O. (2018). Meta de recaudación fiscal. *El Periódico*.
- Alveño, M. (2013). *Derecho Tributario, Parte General*. Guatemala: Santillana.
- Alveño, M. (2017). *Derecho Tributario, Parte general*. Guatemala.: Santillana.
- Avilès, L. (1998). *Principio de Capacidad de Pago, Principio Constitucional del Régimen Tributario, Guatemala*. Guatemala: Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Belisario, H. (1979). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (Vol. 2). Argentina: Ediciones JJCPM7MI.
- Blanco, I. (1973). *Derecho Tributario parte general y legislación española*. España: Everest.
- Chicas, R. (1992). *Esbozo del procedimiento tributario en Guatemala*. Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala.
- Coyoy, M. (2017). "El IVA y su impacto en la Recaudación Tributaria de Guatemala". *La Hora*.
- Cuentas, C. G. (2018). *portal Contraloría General de Cuentas*. Obtenido de Misión: <https://www.contraloria.gob.gt>
- Cuentas, C. G. (2018). *portal Contraloría General de Cuentas*. Obtenido de Visión: <https://www.contraloria.gob.gt>



De la Giza, S. (1969). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Porrúa.

Delgadillo, L. (2000). *Derecho Tributario*. México: Limusa Noriega.

Economicas, F. d. (2000). *Apuntes de Derecho Tributario y Legislación fiscal*. Guatemala: Editorial Universitaria, Universidad de San Carlos de Guatemala.

Editorial. (2018). El principio de equilibrio presupuestario. *El periódico*.

Española, R. A. (2006). *Diccionario de la Real Academia Española*. España.

Fernández, E. (1981). *Diccionario de Derecho Público, Administrativo Constitucional-Fiscal*. Argentina: Astrea.

Fernández, S. (2000). *Las Exoneraciones y desgravaciones tributarias a la luz de los principios constitucionales*. Costa Rica: S/E.

Fiscales, E. I. (2018). *Perfiles macro fiscales de Centroamerica*. Guatemala.: El Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales .

Fiscales, I. C. (2017). *Análisis del presupuesto*. Guatemala: Instituto Centro Americano de Estudios Fiscales.

Flores, E. (1998). *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. México: Porrúa.

García. (2015). *Informe económico*. México: Comisión Económica para América Latina y el Caribe de las Naciones Unidas (CEPAL).

García, C. (1997). *Derecho Tributario parte General*. Argentina: Depalma.

García, E. (1993). *Introducción al Estudio del Derecho*. México: Porrúa.



- García, F. (2001). *Los Principios Constitucionales de Justicia del deber de Tributación*. España: Vlx.
- García, F. (2004). *Los principios Constitucionales de Justicia del deber de Tributación*. España: Vlx.com.
- Giannini, S. (1957). *Di Diritto Finanziario e Scienza delle Finance*. Italia: Guiffre.
- Gomes, R. (1964). *Compendio de Legislación Tributaria*. Brasil: Financeiras.
- Guilliani, C. (1987). *Derecho Financiero*. Argentina: Depalma.
- Italia, R. d. (1947). Constitución Italiana. *artículo 53*. Italia.
- Kelsen, H. (2008). *Teoría general del Derecho, Trad. de Eduardo García*. México: UNAM.
- Lavarreda. (2017). *Proyecto General del PResupuesto 2018*. Guatemala.: Centro de Investigaciones Económicas Nacionales .
- Libre, P. (2018). Brecha fiscal 2018. *Prensa Libre*.
- Lujan, J. (s.f.). *Reseña de la situación general de Guatemala* (Vol. No. 22). Guatemala 1981: Academia de Geografía e Historia de Guatemala.
- M., O. (1981). *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Argentina: Heliasta.
- Mata, D. (2013). *Perfiles macro fiscales de Centroamerica*. Guatemala: Maytè.



- Medina. (2018). *Perfiles Macrofiscales de CentroAmerica*. Guatemala: Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales.
- Mexicana, S. y. (2018). Obtenido de <https://www.gob.mx/shcp>
- Monterroso, G. (2009). *Fundamentos tributarios de la República de Guatemala*. Guatemala: Comunicación Grafica G&A.
- Monterroso, G. (2010). *Fundamentos Tributarios de la República de Guatemala*. Guatemala: Comunicación Gráfica G&A.
- Monterroso, G. (2017). *Fundamentos Tributarios de la República de Guatemala*. Guatemala: Comunicación Gráfica G&A.
- Ochoa, M. (2017). *La Interpretación del Principio Constitucional de Igualdad en el Derecho Tributario Guatemalteco. Exenciones u otros Beneficios Fiscales. Exenciones u otros Beneficios Fiscales*. Guatemala: Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales Universidad Rafael Landívar.
- Ossorio, M. (1988). *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Argentina: Heliasta.
- Parlamentaria, F. (s.f.). *Diccionario Universal de Terminos Parlamentarios*. Obtenido de <http://www.reglamentaria.dipupador.gob.mx>
- Pèrez Mejia, V. (2018). *La Estructura Fiscal y Tributaria*. Guatemala: Dirección General de Investigación de la Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Pugliese, M. (1976). *Instituciones de Derecho Financiero*. Porrúa: México.



- Ramos, D. (2009). *El Derecho Tributario y los principios de legalidad e igualdad en Guatemala*. Guatemala: Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Rodríguez, A. (1975). *Introducción al Derecho Financiero*. España: Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda.
- Rodríguez, S. (2010). *Determinación de la muestra archivística*. Muestra Archivística.
- Sainz. (1988). *Reflexiones sobre un Sistema de Derecho Tributario Español*. (i. d. Políticos, Ed.) Hacienda y Derecho.
- Sáinz, F. (s.f.). *Reflexiones sobre un Sistema de Derecho Tributario Español*. Hacienda y Derecho.
- Smith, A. (1998). *Lecciones de Jurisprudencia*. España: Comares.
- Tovillas, J. (2008). *Beneficios Fiscales*. Española del Fisco.
- Tributaria, S. d. (2018). párr.3. Obtenido de <http://www.sat.gob.gt>
- Tributaria, S. d. (s.f.). <https://portal.sat.gob.gt/portal/>. Recuperado el 2018
- Villegas, H. (1997). *Derecho Financiero y Tributario*. Argentina: Desalma.
- Villegas, R. (2003). *Derecho Mercantil Guatemalteco*. Guatemala.
- Villegas, R. (2011). *Derecho Mercantil Guatemalteco*. Guatemala.



Legislación

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

Código Tributario, Decreto No. 6-91 del Congreso de la República, 1991.

Código Aduanero Unificado Centroamericano (CAUCA).1963.

Código Penal, Decreto Número 17-73, del Congreso de la República, 1973.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala

Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, 2012.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, 1992.

E- grafía

<http://adial.com>

[http:// www.prensalibre.com](http://www.prensalibre.com)

[http:// www.minfin.gob.gt/images/archivos/transparencia/lanza](http://www.minfin.gob.gt/images/archivos/transparencia/lanza)

<http://www.centralamericadata.com>

<http://www.asesoriatesis1960.blogspot.com/2010/12/antecedentes-de-la-investigacion.html>

[http:// www.usac.gob.gt](http://www.usac.gob.gt)

[http:// www.sat.gob.gt](http://www.sat.gob.gt)

[http:// www.ine.gob.gt](http://www.ine.gob.gt)

<http://www.minfin.gob.gt/index.php>

<https://portal.sat.gob.gt/portal/estadisticas-tributarias-sat>

<http://patrimoniomundial.mcd.gob.gt/pages/patrimonio.php>







ANEXOS

Cuadro No. 1

Análisis de los sistemas tributarios

Renta (\$)	impuesto proporcional		impuesto regresivo		impuesto progresivo	
	Cantidad		Cantidad		Cantidad	
	de impuestos (\$)	Porcentaje de la renta	de impuesto (\$)	Porcentaje de la renta	de impuestos (\$)	Porcentaje de la renta
50.000	12.500	25	15.000	30	10.000	20
100.000	25.000	25	25.000	25	25.000	25
200.000	50.000	25	40.000	20	60.000	30

Fuente: tabla 12-7 tres sistemas tributarios, Rocío Menjue, Linda Julieth Quevedo, Daniel Bernal.

Cuadro No. 2

Resultados de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT -

Resultados

a diciembre de 2017

Millones de quetzales

Términos netos

Impuesto al Comercio Exterior	15,670.8
Impuestos Internos -SAT-	40,506.2
Recaudación Neta	56,177.0

Fuente: elaboración propia datos SAT y Dirección de Análisis y Política Fiscal.



Cuadro No. 3
Determinación de la muestra
Caso: población finita cualitativa

$$n = \frac{Z^2 p^* q^* N}{N p^2 + Z^2 p^* q}$$

2
 Z p*q*N

$$n = \frac{1.65^2 (0.5)(0.5) (2234)}{2234 (0.10)^2 + (1.65)^2 (0.50)(0.50)}$$

$$n = \frac{2.7225 (0.5) * (0.5)^* (2234)}{2234 (0.01) + (2.7225) (0.50)(0.50)}$$

$$n = \frac{2.7225 (0.25) * (2234)}{2234 (0.01) + (2.7225) (0.25)}$$

$$n = \frac{1,520.51625}{23.02063}$$

$$n = 66.05$$

Fuente: elaboración propia.

Universo: constante que depende del nivel de confianza que se le asigne, en este caso se utilizó el 95%. Valor en tabla del 95% = 1.96 Probabilidad de que ocurra: 05

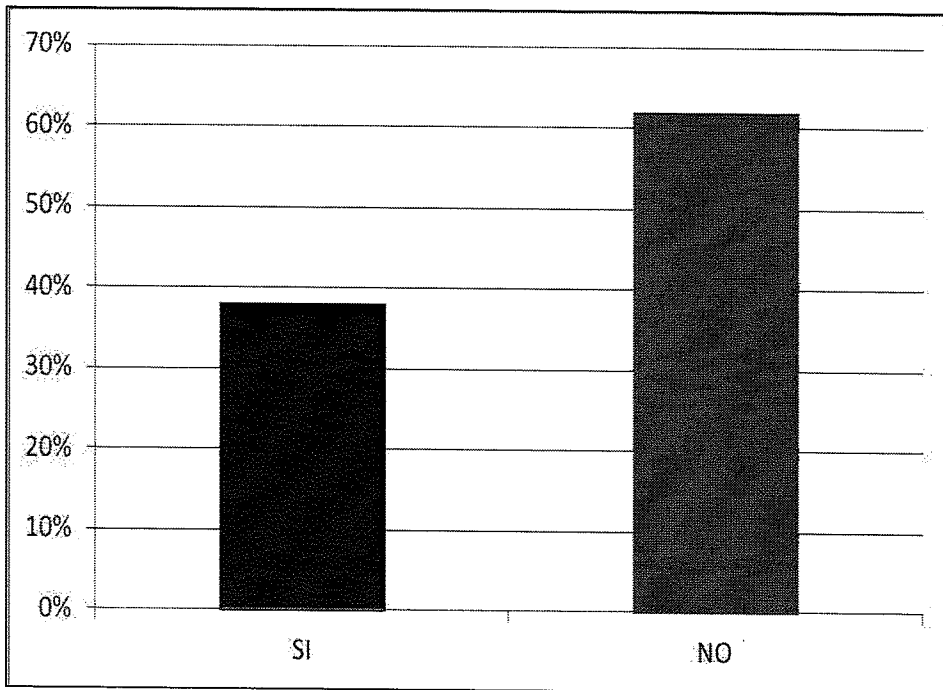
Probabilidad de que no ocurra: 0.5

Margen de error: 0.10



Gráfica No. 1

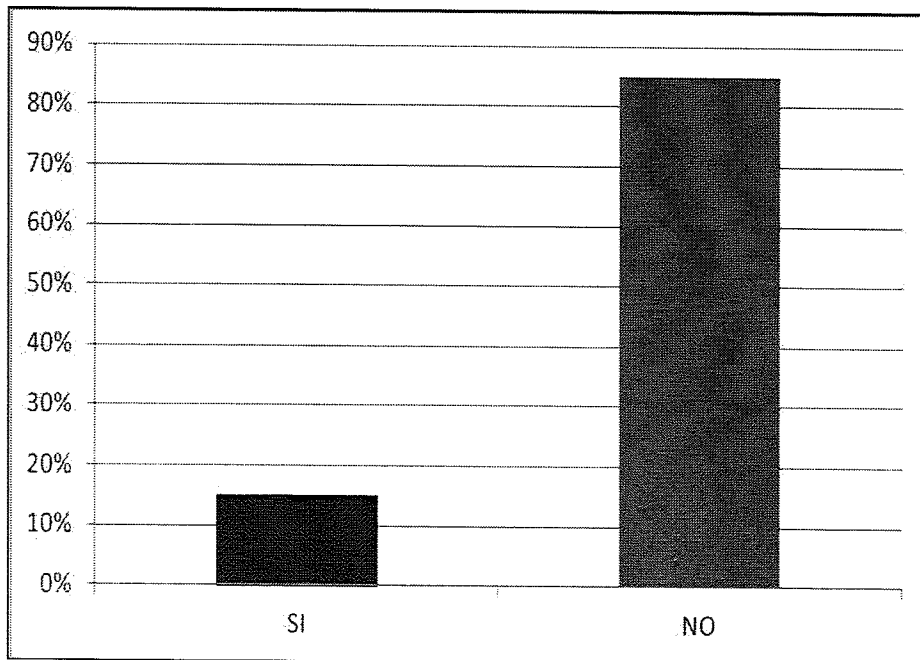
Resultado de régimen tributario justo



Fuente: elaboración propia, investigación de campo primer semestre 2018.

Gráfica No. 2

Resultado de las cargas tributarias

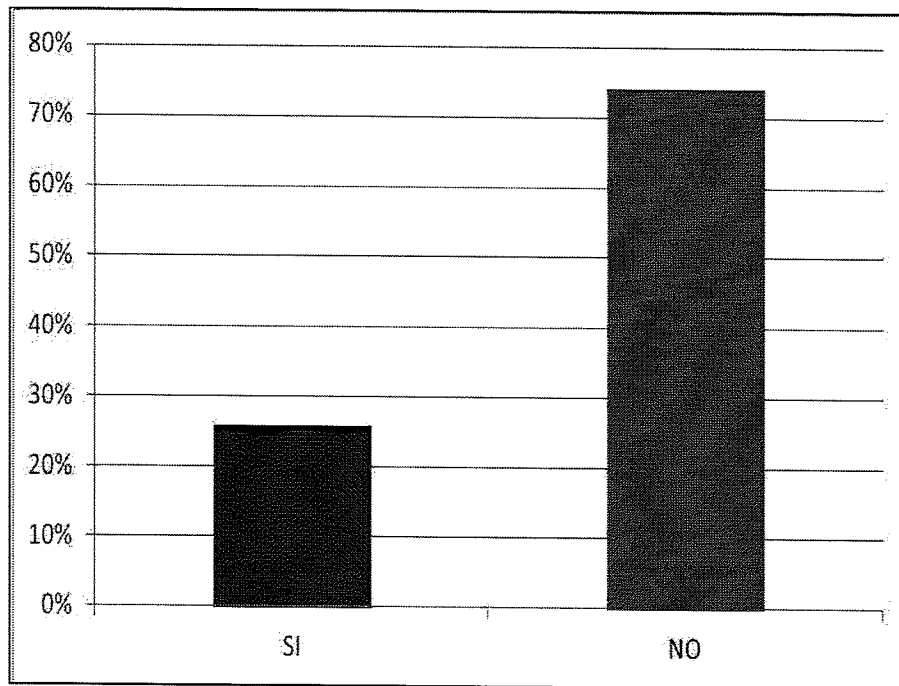


Fuente: elaboración propia, investigación de campo primer semestre 2018.



Gráfica 3

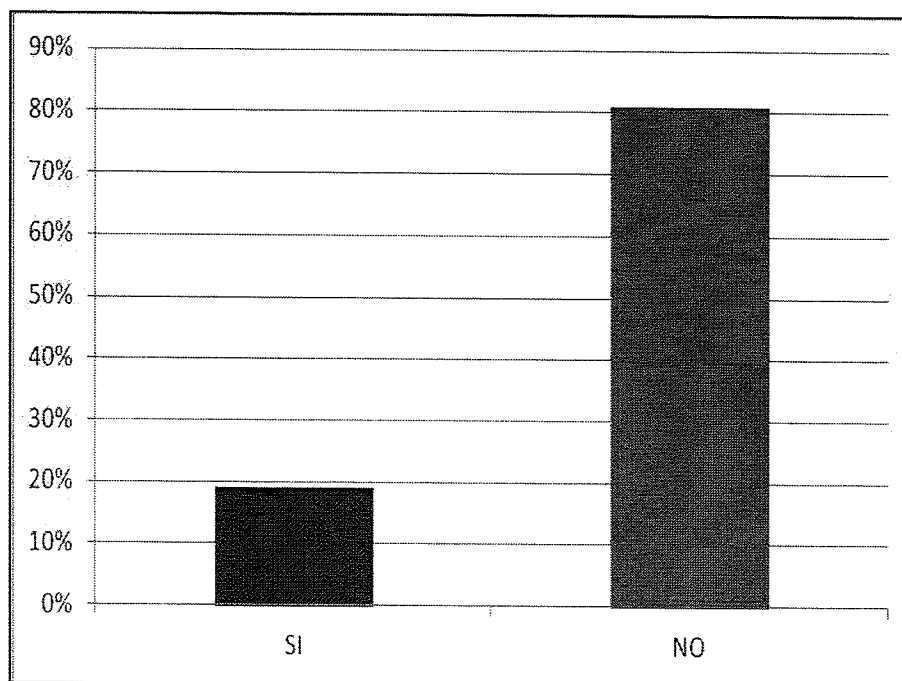
Resultado carga tributaria justa y equitativa



Fuente: elaboración propia, investigación de campo primer semestre 2018.

Gráfica 4

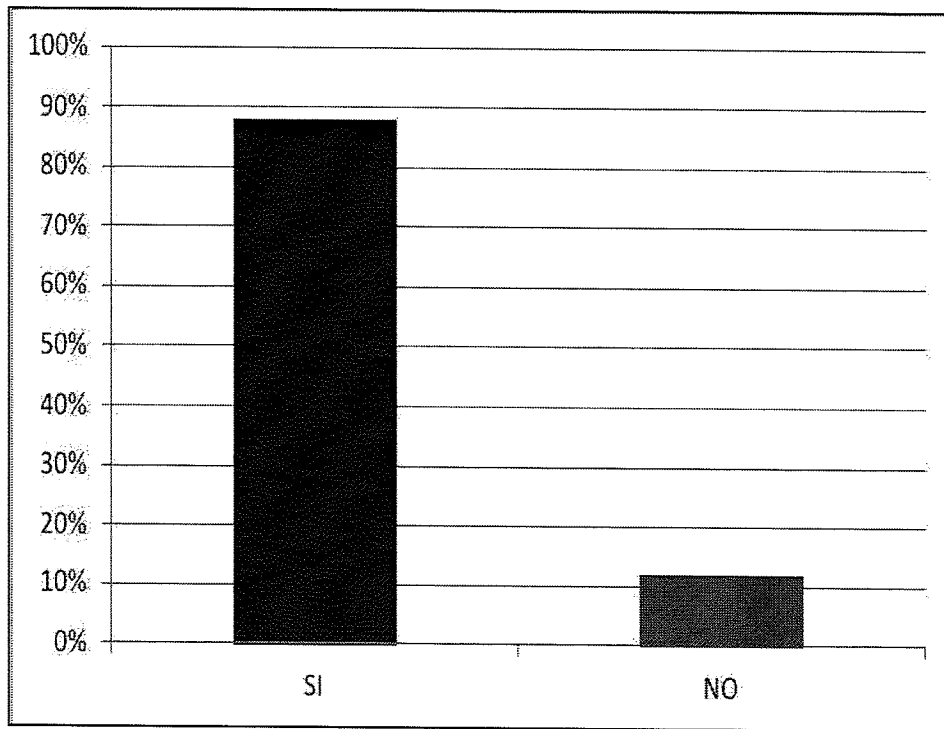
Resultado de capacidad de resolver dudas de contribuyentes



Fuente: elaboración propia, investigación de campo primer semestre 2018.

Gráfica 5

Respuesta de cultura tributaria



Fuente: elaboración propia, investigación de campo primer semestre 2018.

