

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



M. Sc. EDGAR ROLANDO MELGAR GARCÍA

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2019

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

**LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS
DE LOS COMERCIANTES DEL SECTOR INFORMAL**

TESIS DOCTORAL

Presentado a la Coordinación del Doctorado en

Derecho Tributario y Derecho Mercantil

de la

Escuela de Estudios de Postgrado

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

M.Sc. EDGAR ROLANDO MELGAR GARCÍA

TUTOR

DR. ANIBAL GONZÁLEZ DUBÓN

Previo a conferírsele el grado académico de

DOCTOR EN DERECHO TRIBUTARIO Y DERECHO MERCANTIL

Guatemala, noviembre de 2019

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

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL I: Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II: Lic. Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Jhonathan Josué Mayorga Urrutia
VOCAL V: Br. Freddy Noé Orellana Orellana
SECRETARIO: Lic. Fernando Antonio Chacón Urízar

CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

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

**TRIBUNAL ANTE EL QUE SE DEFENDERÁ
LA TESIS DOCTORAL**

PRESIDENTE: Dr. Carlos Humberto Echeverría Guzmán
SECRETARIO: Dr. Milton Antonio Herrera Orozco
VOCAL: Dra. Zulma Judith Alvarado Cortez

NOTA: «Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en el informe final de investigación». (Manual específico para la elaboración de tesis de Maestría o Doctorado). Por lo tanto, solo el autor es responsable de los contenidos, posiciones y opiniones contenidas dentro de esta tesis doctoral.



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

POSTGRADOS INTERNACIONALES

Escuela de Estudios de Postgrados
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

Do. Edgar Rolando Melgar García
Doctorado en Derecho Tributario y Derecho
Mercantil

Referencia: Proyecto Tesis Doctoral y Nombramiento de Tutor. Tema: "**LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS COMERCIANTES DEL SECTOR INFORMAL**"

Guatemala, trece de octubre de dos mil dieciséis.-----
Visto el petitorio instado por el Doctorando **Edgar Rolando Melgar García**, en relación al proyecto de tesis doctoral y designación de tutor, el Comité Académico en uso de las atribuciones contenidas en el Manual Específico para la Elaboración de Tesis Doctoral del Programa de Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil. **ACUERDA: I) Autorizar el proyecto de tesis doctoral intitulado: "LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS COMERCIANTES DEL SECTOR INFORMAL"**. Propuesto por el Doctorando: **Edgar Rolando Melgar García**, debiendo tenerse en cuenta los plazos establecidos para su tramitación y lectura de las disposiciones vigentes y las normas reglamentarias. **II) Nombra como tutor de tesis a: Dr. Anibal González Dubón (Guatemala)**, con quien deberá avocarse inmediatamente para dar inicio al desarrollo de su investigación doctoral; **III) Se ordena la inscripción del tema propuesto para el desarrollo de la tesis doctoral en el libro r e s p e c t i v o ; I V . N o t i f i q u e s e .**



POR EL COMITÉ ACADÉMICO



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

POSTGRADOS INTERNACIONALES

Escuela de Estudios de Postgrados
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

REF. NOMBRAMIENTO DE TUTOR DE TESIS DOCTORAL

Guatemala, 21 de octubre de 2016

Doctor

Anibal González Dubón

TUTOR

Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

De manera atenta me dirijo a usted para hacer de su conocimiento que esta Coordinación, en uso de las facultades que le confiere el Manual Específico para la Elaboración de la Tesis Doctoral dentro del Programa de **Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil**, lo **NOMBRA TUTOR DE TESIS DOCTORAL**, del doctorando:

Edgar Rolando Melgar García. Carne: 8413952

Cuyo punto de tesis doctoral es:

“LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS COMERCIANTES DEL SECTOR INFORMAL”

Para los efectos del desarrollo del proceso de revisión, el interesado deberá contactarse con usted por la vía del correo electrónico o bien mediante el programa de citas presenciales el cual deberá ser autorizado por su persona.

En representación de nuestra casa de estudios y de nuestro programa de doctorado en particular, agradezco a usted la gentileza de su esfuerzo en cooperar con este proceso cuyo propósito va dirigido a fortalecer la formación profesional y la investigación, para obtener que los profesionales que lo cursan, puedan encarar los retos y desafíos que supone la realidad en que vivimos.

Agradeciendo la atención que se sirva prestar a la presente comunicación, me suscribo como su atento servidor.

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”

POR COMITÉ ACADÉMICO

Coordinación Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil





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

REF: DICTAMEN DE TUTOR DE TESIS
DOCTORAL EN DOCTORADO EN DERECHO
TRIBUTARIO Y DERECHO MERCANTIL

Guatemala, 19 de febrero de 2018

Doctor
César Landelino Franco López
Coordinador
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

Me dirijo a usted en relación al nombramiento como **TUTOR DE TESIS DOCTORAL**, que oportunamente fuera comunicado a mi persona por esa Coordinación Doctoral, en el que se dispuso nombrarme como Tutor de Tesis Doctoral del doctorando: **Edgar Rolando Melgar García**.

Al respecto vengo a presentar el siguiente:

DICTAMEN:

1. DEL TEMA DE INVESTIGACIÓN EN CONCRETO Y SU IMPORTANCIA:

LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS COMERCIANTES DEL SECTOR INFORMAL.
La importancia de la investigación realizada consiste en que, el sector informal es uno de los bastiones de la economía nacional, produciendo y agregando valor a sus productos y servicios y además, creando empleos y contribuyendo a la capacidad de compra tanto de las personas que trabajan en dicho sector, como de sus proveedores tanto del sector informal como del sector formal. La incorporación al sector formal de los comerciantes y empresarios que operan en el sector informal, es importantísima porque contribuiría a la generación de ingresos para el Estado, y



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

REF: DICTAMEN DE TUTOR DE TESIS
DOCTORAL EN DOCTORADO EN DERECHO
TRIBUTARIO Y DERECHO MERCANTIL

que éste pueda aumentar la inversión social y cumplir con sus fines constitucionales.

2. DE LA METODOLOGÍA UTILIZADA PARA EL DESARROLLO DE LA TESIS:

El método que el doctorando utilizó para el desarrollo de la investigación es el método científico. En primer lugar, se realizó un diseño de la investigación determinando el problema a investigar y una hipótesis a manera de conjetura como solución o respuesta a las preguntas que se formularon en el problema a investigar. Seguidamente, se analizaron las fuentes de información primarias y secundarias y el estado actual del problema en el ámbito jurídico, financiero y tributario. Inmediatamente después de recolectada la información, ésta se ordenó y se analizó en relación con el problema investigado; para luego confrontar la información recolectada con el ámbito real del problema investigado; y por último arribar a una conclusión objetiva sobre las posibilidades epistemológicas de la verificación de la hipótesis planteada.

3. DE LO RELACIONADO AL INTERÉS QUE GENERA EL TRABAJO DE TESIS EN LOS ÁMBITOS NACIONAL E INTERNACIONAL:

Pudo constatarse que el problema investigado no existe únicamente en el ámbito doméstico nacional, sino que, algunos productos del sector informal son exportados con la intervención de intermediarios que pueden o no estar en el sector formal, por lo que, el sector informal contribuye de manera directa e



REF: DICTAMEN DE TUTOR DE TESIS
DOCTORAL EN DOCTORADO EN DERECHO
TRIBUTARIO Y DERECHO MERCANTIL

indirecta al aumento del producto interno bruto y al ingreso de divisas por exportaciones de productos no tradicionales.

4. DEL ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DE LA PROBLEMÁTICA QUE SE INVESTIGA CON EL DESARROLLO DE LA TESIS DOCTORAL

Tanto el método utilizado por el doctorando para realizar la investigación como la elaboración del informe y la conclusión pertinente, poseen un nivel académico doctoral indiscutible, pues la investigación resalta la importancia del problema investigado y también la importancia de la solución que pudo encontrarse una vez realizada la investigación. La conclusión emitida por el doctorando en relación a la hipótesis formulada como conjetura en el diseño de investigación, es consecuente con las posibilidades epistemológicas contenidas en la última, por lo que puede afirmarse que la verosimilitud de la hipótesis se verificó.

5. DE LA CONTRIBUCIÓN SOCIAL QUE SIGNIFICA EL TRABAJO DE TESIS DOCTORAL PRESENTADO POR EL SUSTENTANTE EN EL ENTORNO DEL TEMA Y LAS INSTITUCIONES ABORDADAS CON EL MISMO:

La contribución social del resultado de la investigación es importante porque contribuye a verificar la existencia de un problema que no se circunscribe únicamente al ámbito jurídico sino se proyecta al ámbito económico, social y político, en virtud de que, el sector informal constituye un ámbito económico, financiero y social indispensable para el desarrollo económico y social del país. El sector informal, junto con la pequeña y mediana empresa, son la mayor fuente de



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

REF: DICTAMEN DE TUTOR DE TESIS
DOCTORAL EN DOCTORADO EN DERECHO
TRIBUTARIO Y DERECHO MERCANTIL

empleo en Guatemala, ya que las grandes empresas nacionales y transnacionales, proveen una oferta de empleo limitada, orientada hacia personal con una alta capacitación y calificación, que constituyen la minoría de oferta de empleo en Guatemala.

Todo lo anteriormente expuesto, razonado y analizado, me conduce a considerar que el trabajo de tesis doctoral presentado por el postulante, además de cumplir con todas las exigencias que impone la legislación universitaria y desarrollarse conforme el marco metodológico adecuado, constituye un esfuerzo de investigación importante y propio del nivel de educación superior, por lo cual estimo que el mismo debe continuar su trámite como lo ordena la ley, con mi **DICTAMEN FAVORABLE.**

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”

NOMBRES Y APELLIDOS DEL TUTOR:

Dr. Anibal González Dubón

(F)





USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

POSTGRADOS INTERNACIONALES

Escuela de Estudios de Postgrados
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

REF. **NOMBRAMIENTO DE REVISOR DE TESIS DOCTORAL**

Guatemala, 23 de septiembre de 2019

Doctor

Julio César Díaz Argueta

NOMBRAMIENTO REVISOR

Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala

De manera atenta me dirijo a usted para hacer de su conocimiento que esta Coordinación, en uso de las facultades que le confiere el Manual Específico para la Elaboración de la Tesis Doctoral dentro del Programa de **Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil**, lo **NOMBRA REVISOR DE TESIS DOCTORAL**, del doctorando:

Edgar Rolando Melgar García. Carne: 8413952

Cuyo punto de tesis doctoral es:

“LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS COMERCIANTES DEL SECTOR INFORMAL”

Para los efectos del desarrollo del proceso de revisión, el interesado deberá contactarse con usted por la vía del correo electrónico o bien mediante el programa de citas presenciales el cual deberá ser autorizado por su persona.

En representación de nuestra casa de estudios y de nuestro programa de doctorado en particular, agradezco a usted la gentileza de su esfuerzo en cooperar con este proceso cuyo propósito va dirigido a fortalecer la formación profesional y la investigación, para obtener que los profesionales que lo cursan, puedan encarar los retos y desafíos que supone la realidad en que vivimos.

Agradeciendo la atención que se sirva prestar a la presente comunicación, me suscribo como su atento servidor.

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”

POR COMITÉ ACADÉMICO

Coordinación Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil



19 de octubre de 2019.

REF: DICTAMEN DE REVISOR DE TESIS DOCTORAL

**Señor
Coordinador
Doctorado en Derecho Tributario
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala**

Atentamente me dirijo a usted con relación al nombramiento como **REVISOR DE TESIS DOCTORAL**, que oportunamente fuera comunicado a mi persona por esa Coordinación Doctoral, en el que se dispuso nombrarme como Revisor de Tesis Doctoral del doctorando: Edgar Rolando Melgar García.

Al respecto he procedido a Revisar el trabajo de Tesis Doctoral intitulado: “**LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS COMERCIANTES DEL SECTOR INFORMAL**”; y concluido el proceso de revisión en relación vengo a presentar el siguiente:

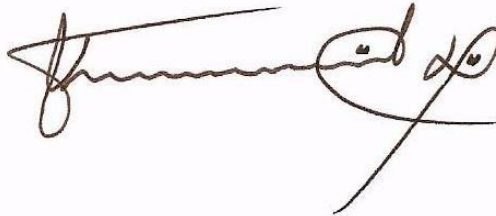
DICTAMEN:

1. La investigación realizada se ubica dentro de un campo importante, como son las medidas tributarias y la inclusión de la economía informal, haciendo especial referencia a los comerciantes de la economía informal y a la creación de una ventanilla única para facilitar el control de su tributación. Para ello profundiza en los fundamentos desde la legitimidad del Estado, en el camino hacia la imposición de los tributos para el impulso del bien común, y la necesidad de aplicar el principio de igualdad de todos los ciudadanos. que, a la luz del desarrollo metodológico seguido, dan cuenta del compromiso y expectativas del sustentante y evidencian el dominio del tema, que para Guatemala, es necesario de tratar, en tanto el Estado puede dar certeza a las inversiones a través de la captación de tributos equitativos que fortalezcan sus arcas y faciliten el alcance del bien común.

2. El doctorando hizo acopio de las sugerencias proporcionadas por lo que se considera que cumple con los requisitos impuestos por el Manual Específico para la Elaboración de la Tesis Doctoral y el Instructivo para la Elaboración y Desarrollo de la Tesis Doctoral. Con lo anterior el aporte de la investigación contribuye a fundamentar desde el Derecho Tributario, la forma como debe asumirse la inclusión de este amplio sector, en crecimiento constante en Guatemala. De esa cuenta el contenido de la investigación puede ser de mucha utilidad a los profesionales que se desempeñan en el campo tributario, pero también para la Super Intendencia de Administración Tributaria SAT y para la sociedad guatemalteca en general.

3. Concluido el proceso de Revisión de la Tesis Doctoral y habiendo establecido que la investigación en ella contenida, responde a las exigencias de la investigación doctoral y al nivel de excelencia que se requiere en los estudios de Doctorado, me permito opinar que el trabajo presentado por el postulante, debe ser discutido en acto público de defensa de tesis doctoral, previa orden de su impresión, con mi **DICTAMEN FAVORABLE.**

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”

A handwritten signature in dark ink, appearing to read 'Julio César Díaz Argueta', with a stylized flourish at the end.

Dr. Julio César Díaz Argueta
REVISOR DE TESIS DOCTORAL

cc archivo



FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSGRADO
COORDINACIÓN POSGRADOS INTERNACIONALES
Guatemala, C.A

Guatemala, 30 de octubre de 2019

Doctor:

César Landelino Franco López
Coordinador del Programa de Posgrados Internacionales
Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil

Distinguido doctor Franco López:

Con base, en el Artículo 63 literales a), b) y c) del Estatuto de la Universidad de San Carlos de Guatemala; el Reglamento del Sistema de Estudios de Postgrado, Punto Octavo, Inciso 8.2 del Acta 01-2012 del Consejo Superior Universitario; y, el Punto Quinto, Incisos 3 y 5 del Acta 07-2014 de sesión celebrada por el Consejo Superior Universitario, el día miércoles 9 de abril de 2014. Asimismo, lo establecido en el Reglamento general para elaboración de tesis de doctorado y maestrías, del Sistema de Posgrados Internacionales.

Le informo que el maestro: **EDGAR ROLANDO MELGAR GARCÍA**, ha realizado las correcciones y recomendaciones de ortografía, redacción y estilo, a su trabajo de tesis, cuyo título final es: **LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS COMERCIANTES DEL SECTOR INFORMAL.**

Asimismo, manifiesto que se ha utilizado un léxico adecuado a los requerimientos de una investigación científica, que llene las exigencias de la técnica jurídica y los principios exegéticos y hermenéuticos de la ciencia del Derecho. Esto, en consonancia con las normas, consideraciones y recomendaciones de la Real Academia Española, para utilizar el lenguaje de manera actualizada y como primera fuente teleológica idónea, para el conocimiento.

Dicho trabajo, presenta las partes mínimas requeridas en los instrumentos legales *supra* anotados, según lo establece el Sistema de Posgrados Internacionales. De esta forma, el sustentante, ha referido a pie de página las fuentes bibliográficas consultadas en cuanto a la obra, para dejar los créditos de las teorías que colocó en el texto de la investigación.



FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSGRADO
COORDINACIÓN POSGRADOS INTERNACIONALES
Guatemala, C.A

La metodología, técnicas y doctrinas que el ponente y su tutor presentaron, fueron respetadas en su totalidad y ningún planteamiento fue conculcado, para mantener el fundamento teórico del documento de origen.

De esta manera, se procedió con la revisión y corrección, exclusivamente en lo que corresponde a la ortografía, redacción y estilo, para comprobar que el cuerpo capitular guarde los requerimientos mínimos; con ello, se adecuó la diagramación y cotejó las referencias del índice, los títulos y subtítulos, la parte conceptual introductoria, las conclusiones y recomendaciones pertinentes, según los enlaces externos que se describen en la bibliografía consultada.

En virtud de lo anterior, se emite: DICTAMEN FAVORABLE, a efecto de continuar con el trámite correspondiente.

Cordialmente.

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”

Dr. William Enrique López Morataya
Revisor de Redacción y Estilo



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

POSTGRADOS INTERNACIONALES

Escuela de Estudios de Postgrados
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

REF. RESOLUCIÓN COORDINACIÓN DEL DOCTORADO ORDENANDO IMPRESIÓN DE TESIS DOCTORAL DEL DOCTORADO EN DERECHO TRIBUTARIO Y DERECHO MERCANTIL

COORDINACIÓN PROGRAMA DE DOCTORADO EN DERECHO TRIBUTARIO Y DERECHO MERCANTIL. Guatemala, treinta de octubre de dos mil diecinueve. Se tiene a la vista para resolver la solicitud de orden de impresión de tesis doctoral, presentada por el doctorando:

Edgar Rolando Melgar García Carné: 8413952

Y

CONSIDERANDO: Que el trabajo de tesis doctoral intitulado:

“LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS COMERCIANTES DEL SECTOR INFORMAL”

Ha cumplido con los requisitos establecidos en el Manual Específico para la Elaboración de la Tesis Doctoral y en el Instructivo para la Elaboración de la Tesis Doctoral, además de presentar los dictámenes suscritos por el Tutor y el Revisor de la tesis doctoral;

CONSIDERANDO: Que es competencia de la coordinación del Doctorado, pronunciarse en relación a la solicitud, sobre la **ORDEN DE IMPRESIÓN DE LA TESIS DOCTORAL**, es procedente resolver conforme la ley;

POR TANTO: La coordinación del Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil, con base en las facultades que le confiere el Manual Específico para la Elaboración de la Tesis Doctoral,

RESUELVE: I) Ordenar la impresión de la Tesis Doctoral intitulada:

“LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS COMERCIANTES DEL SECTOR INFORMAL”

II) El Interesado deberá cumplir con la impresión del número de ejemplares que exige la normativa correspondiente y entregarlo a la coordinación, previo a solicitar se le señale día y hora para el acto de defensa de tesis doctoral; **III)** Notifíquese.

Coordinación
Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil





DEDICATORIA

- A DIOS:** Amarlo, honrarlo y glorificarlo por ser el creador de mi vida y por todas las bendiciones recibidas.
- A SAN JUDAS TADEO:** Santo apóstol, guía de mi camino hacia Dios todopoderoso, protector al socorrer visiblemente mis necesidades.
- A MIS PADRES:** Zoila Marina García Viuda de Melgar y Jesús Melgar Gonzáles (D.E.P.)†, por enseñarme a ser hombre de fe, responsable y perseverante.
- A MIS HERMANOS:** Por su apoyo incondicional.
- A:** Mi tutor y revisor de tesis, doctor Aníbal Gonzáles Dubón y doctor Julio César Díaz Argueta por su apoyo profesional en la realización de tesis.
- A:** Mis padrinos de graduación, en agradecimiento especial por tan distinguido honor.
- A:** La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Estudios de Postgrado, en agradecimiento por sus enseñanzas y el grado académico que hoy se me confiere.
- A:** Universidad de San Carlos de Guatemala, en eterna gratitud por ser la casa de estudios donde obtuve la formación profesional.





ÍNDICE

	Pág.
Introducción	i
CAPÍTULO I	
1. Derecho tributario	1
1.1. Definiciones de derecho tributario	6
1.2. El poder tributario del Estado	11
1.3. Sistemas tributarios	16
1.4. Historia del derecho tributario	18
1.5. Historia del derecho tributario en Guatemala	22
1.6. Principios del derecho tributario	26
1.7. La relación jurídica tributaria	30
CAPÍTULO II	
2. Los elementos de los tributos	37
2.1. Las obligaciones tributarias materiales	38
2.2. Obligaciones tributarias formales	45
2.3. Los elementos de los tributos	48
2.4. La interpretación de las normas fiscales	54
CAPÍTULO III	
3. Las exenciones tributarias	59
3.1. Interpretación de las normas que establecen exenciones	68
3.2. Origen de los presupuestos del hecho exento	69
3.3. Naturaleza jurídica de las exenciones	72
3.4. Exenciones y exclusiones tributarias	79
CAPÍTULO IV	
4. Situación actual de las perspectivas del Impuesto al Valor Agregado	85
4.1. Situación y perspectivas del Impuesto al Valor Agregado	85



4.2. Características de las proyecciones del Valor Agregado IVA.....	102
4.3. La importancia de las estadísticas tributarias	109
4.4. Los métodos de proyección	113

CAPÍTULO V

5. El Impuesto al Valor Agregado y su impacto en la sociedad.....	125
5.1. Impacto fiscal y social del Impuesto al Valor Agregado	125
5.2. El Impuesto al Valor Agregado –IVA-	131
5.3. Los efectos recaudatorios del Impuesto al Valor Agregado –IVA-	137
5.4. Mecanismos para que los comerciantes informales sean agentes retenedores del Impuesto al Valor Agregado –IVA-	147
5.5. Efectos económicos de la economía informal	153

CAPÍTULO VI

6. Implementación de la Ventanilla Única para la inscripción del comerciante informal al pequeño contribuyente	169
6.1. Funciones de la Ventanilla Única para la inscripción del comerciante informal	180
6.2. Requisitos para una implementación exitosa en América Latina	184
6.3. Reglamento para el funcionamiento de la Ventanilla Única de inscripción	189
6.4. Unidad especializada en seguimiento de las actividades a las obligaciones tributarias de este sector	195

CONCLUSIONES	215
---------------------------	-----

RECOMENDACIONES	217
------------------------------	-----

ANEXOS	219
---------------------	-----

BIBLIOGRAFÍA	227
---------------------------	-----



INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación, observa la importancia que tiene el saber identificar la problemática social del comerciante informal y su desinterés por aportar económicamente al Fisco, siendo de mayor interés el ir conociendo las consecuencias de ilegalidad que se han dado en el transcurso de los últimos años, observando el incremento de comerciantes que generan ingresos económicos, producto del comercio de productos varios, no registrados legalmente, que no aportan al Fisco los impuestos básicos que deberían reconocerse y, que al redistribuirse pueden contribuir al mejoramiento de las condiciones de vida de los ciudadanos en general; es importante entonces, reconocer que los tributos son el marco legal financiero, que dispone el Estado para cumplir con la prestación de servicios y el mejoramiento de la calidad de vida de toda la comunidad.

A lo largo de la historia de Guatemala, todos los gobiernos se han visto obligados a intentar reformas tributarias ante la permanente debilidad de las finanzas públicas. Pareciera que cada gobierno “descubre” esta debilidad e intenta resolverla, sin comprender a cabalidad su naturaleza y los grandes desafíos que plantea.

Estas iniciativas han enfrentado grupos de presión o interés muy fuertes y bien organizados, reunidos en una confederación de cámaras empresariales, generalmente con acceso al poder ejecutivo y con posibilidades de incidir fuertemente en la política tributaria. Lo cual se considera y hace que la presente investigación evidencie el impacto que el sector informal tiene en la recaudación de impuestos derivados del comercio, especialmente del Impuesto al Valor Agregado (IVA), y también, en su defecto, sobre el total de ingresos tributarios, que el Estado guatemalteco obtiene de los contribuyentes, limitando su efecto multiplicador en el Presupuesto General de Ingresos y Gastos del Estado.

El marco conceptual sobre el mercado informal, en el contexto de la economía nacional emergente, identifica las causas y la magnitud de dicho mercado. Con el nacimiento de



la incipiente democracia en el año de 1985, se incrementó el comercio informal en Guatemala, debido a la confusión de libertad de cielos abiertos, al tráfico mercantil, el desempleo y otras causas, que derivaron en una euforia, saliendo los comerciantes a las calles a realizar compraventa de mercancía sin reglas claras, imposibilitando desde entonces al Estado el control del comercio de esta naturaleza.

Por lo anterior, el objetivo propuesto a nivel general, fue demostrar la incidencia de la economía informal en el sistema tributario nacional, específicamente en la recaudación tributaria.

La pregunta central del fenómeno investigado se orientó a buscar respuesta a lo siguiente: ¿cuáles son las obligaciones tributarias de los comerciantes de la economía informal? Misma que orientó la búsqueda de información y su sistematización para visibilizar la incidencia en el Estado y en la brecha fiscal.

Para el efecto, los métodos de investigación utilizados fueron el deductivo e inductivo, partiendo de aspectos tributarios generales a los particulares que se dan en la economía informal, desde el comercio y que facilitan la comprensión de las obligaciones tributarias de los comerciantes de la mencionada economía en lo particular y su incidencia en el Estado, mismos que, mediante procesos analíticos, permitió comprender su complejidad, lo cual, combinado con el método sintético, deriva en el análisis comprensivo que establece la magnitud de lo que significa darle cumplimiento a dichas obligaciones, en beneficio de la población guatemalteca y el alcance del bien común, a través de redistribuir los ingresos mediante servicios básicos y políticas públicas.

Para lograr la recopilación y la estructuración del informe de investigación, se aplicaron las técnicas de investigación bibliográfica, con lo cual se consultaron los libros pertinentes, con la técnica de observación y análisis documental, para extraer la información necesaria en este informe de tesis.



Con la aplicación de la metodología referida en el anterior párrafo, se logró relacionar lógicamente la implementación de mecanismos simbólicos, para lograr la implementación de la “Ventanilla Única” de inscripción de comerciantes informales como pequeños contribuyentes.

Derivado de lo anterior, el informe de investigación que ahora se presenta a su consideración, consta de seis capítulos. En el capítulo uno, se aborda lo referente al derecho tributario, su historia, las diferentes definiciones y principios que conforman al derecho tributario guatemalteco; en el capítulo dos, se aborda la cultura tributaria y la evasión de la misma; en el capítulo tres, se hace un análisis del presupuesto de ingresos y egresos del Estado; el capítulo cuatro, trata sobre la situación y perspectiva del impuesto al valor agregado; en el capítulo cinco, se describe el impacto fiscal y social del impuesto al valor agregado; y, por último, en el capítulo seis, se realiza una reflexión sobre la implementación de la Ventanilla Única para la inscripción del comerciante informal al régimen de pequeño contribuyente.

Se espera lograr entonces, un aporte académico para establecer las bases doctrinarias y legales, para implementar la Ventanilla Única de inscripción de comerciante informal a pequeño contribuyente y su regulación en el sistema tributario guatemalteco.





CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

El capital económico que se recauda y que ingresa a las finanzas del Estado a través del aporte que realizan los ciudadanos, a los cuales les denominan tributos, mismos que son de utilidad para el Fisco al permitir los movimientos y asignaciones necesarias para cumplir los mandatos que la Constitución Política de la República de Guatemala y la ley le imponen.

Debido a que los aportes realizados por los sujetos activos se hacen imperativamente y no de manera voluntaria, se considera al tributo como una prestación en dinero exigida por el Estado, a partir de su poder de imperio, con lo cual se origina una relación jurídica enmarcada en el derecho público.

Asimismo, los tributos se pueden obtener a través de arbitrios o tasas, contribuciones especiales e impuestos. Entre ellos tienen una diferencia, los primeros son un pago que realizan los contribuyentes para conceder a las municipalidades los recursos para que puedan cumplir con sus obligaciones reguladas en la ley, como es el caso del pago del boleto de ornato, el cual cada municipalidad puede cobrar a los habitantes de su jurisdicción territorial.

Al referirse a las contribuciones especiales, estas incluyen todas aquellas en donde las personas pagan por un servicio directo, como la realización de una determinada obra pública o actividades estatales especiales, mismas que contribuyan directa o indirectamente a incrementar el valor económico de las propiedades de las personas que habitan en el sector mejorado, como la llamada contribución por mejoras.

En cuanto al tema del impuesto, el mismo toma una dirección de prestación monetaria indivisible, al que están obligados a pagar todas las personas mayores de edad al Estado, para que el mismo pueda financiar servicios de interés general, por lo que no



implica un beneficio directo e inmediato para cada individuo, sino que es en función del bien común, que se justifica su existencia.

A partir de la presencia de los tributos, se implementa una relación jurídica impositiva, en donde el Estado es el sujeto beneficiado de los mismos, y todas las personas mayores de edad se convierten en los sujetos pasivos, en donde salen derechos para el primero y obligaciones para los segundos, siendo la principal obligación del contribuyente, pagar el impuesto.

En otras palabras, los tributos constituyen una obligación tributaria regulada en la ley, a partir del poder impositivo del Estado, que le impone al contribuyente el deber de aportar dinero al fisco a título de tributos, los cuales sirven para que, en prestación, los ciudadanos reciban servicios públicos como seguridad, entre otros.

Lo anterior establece que la obligación tributaria tenga como características un objeto determinado por una suma de dinero, en donde el acreedor de la obligación por excelencia es el Estado, y el deudor de ella es el sujeto denominado comúnmente contribuyente, en condiciones existentes a partir de la ley.

Aunque la obligación tributaria tiene su origen en la ley, que la crea o impone, su fuente inmediata reside en la realización por parte de una persona determinada de la circunstancia o presupuesto establecido por la misma ley, para dar lugar al nacimiento de la obligación.

A partir de establecerse en la ley tributaria, el hecho gravado y la obligación de pagar un impuesto, también se establece y describe cada actividad o acto jurídico por la cual surge aquella, en donde su realización u ocurrencia va a derivar en el efecto fundamental de producir la obligación tributaria radicada un sujeto específico, esto porque la tendencia de las leyes que crean o imponen un tributo, tiene una estructura similar, porque responden a la necesidad de precisar la seguridad jurídica.



Entre los aspectos que deben tenerse en cuenta para establecer la adecuada redacción de una ley tributaria, está que la misma debe contener la materia sobre la cual se impone el gravamen, lo cual implica la existencia del acto, hecho o presupuesto jurídico orientado por la capacidad contributiva para que sea afecto a un tributo, puesto que la norma establece y describe un hecho gravado.

De esta forma, se tiene en cuenta la presencia del acreedor o sujeto activo del tributo, a la persona a quien se afectará por el gravamen, se definirá la obligación tributaria como una prestación de dinero, fijando este valor, mediante el establecimiento de la base imponible.

Ante el objetivo de la relación tributaria se da el derecho tributario, el cual es una rama del derecho administrativo, que analiza las normas y expone los principios relativos a la imposición y recaudación de tributos, así como las relaciones jurídicas entre los entes públicos recaudadores y los ciudadanos tributantes.

También se debe tener en cuenta que el derecho tributario reflexiona sobre los elementos estructurales constitutivos del tributo y estudia los aspectos que establecen normativamente los deberes, potestades y sujeciones a las funciones públicas de gestión, de resolución y de policía dirigidas a su aplicación.

Se puede decir entonces que, el rasgo esencial de este proceso de “juridificación” del fenómeno tributario, lo constituye el tránsito de la relación de poder a la relación jurídica. En efecto, tradicionalmente, se consideró que la potestad tributaria de las autoridades públicas se basaba simplemente en el poder soberano y de hecho que podía tener el soberano o la autoridad sobre sus súbditos. No existía, por tanto, una concepción que limitara dicha voluntad. Con el tránsito de la relación de poder a la relación jurídica, el instituto del tributo empieza a someterse a una serie de esquemas preestablecidos y uniformes que hacen que se establezcan las reglas del juego, mediante las cuales los ciudadanos en su rol de contribuyentes, van a aportar al sostenimiento de los gastos públicos.



De esta manera, la doctrina se enfrenta al fenómeno tributario, apelando a categorías dogmáticas que vienen de otras ramas del derecho. Así, conceptos como derecho de crédito, obligación pecuniaria, formas de extinción de la obligación, entre otras, propios del campo de las obligaciones, son tomados como instrumentos para analizar el sistema tributario. Lo mismo sucede con conceptos importados del derecho administrativo, como el de las potestades y deberes.

Esto refiere que la utilización de los conceptos jurídicos ha llevado a intensas discusiones doctrinales en cuanto a cuáles son los esquemas jurídicos más idóneos para explicar el fenómeno tributario. El primero de ellos va en dirección de una síntesis, respecto a que existen dos enfoques generales, en torno al contenido jurídico del derecho tributario.

El primero, en relación con un crédito enfocado en la similitud de lo tributario, con el Derecho Civil de obligaciones. Así, se entiende que entre el Ente Público y el sujeto pasivo, se establece fundamentalmente una relación jurídica de crédito.

Luego, el estudio discurre en torno a los aspectos organizativos del tributo, estructura de los presupuestos de hecho, que dan lugar a la obligación de pagar ese tributo; los elementos para cuantificar dicha obligación, tales como la base imponible y el tipo; la determinación de los sujetos obligados y el régimen de responsabilidad de estos; los modos de extinción de las deudas.

Esta postura es sometida a crítica desde que parte de la doctrina advierte que, en el Ordenamiento Positivo, no solo se regulan relaciones de crédito, sino que se da también todo un conjunto de situaciones ligadas al procedimiento administrativo, mediante el cual se procede a la aplicación del tributo; es decir, al procedimiento mediante el cual se hace efectiva la prestación tributaria. A estas observaciones responden las teorías que entienden que, en torno al tributo, se conforma una relación jurídica compleja. Sin embargo, la inclusión de nociones y situaciones jurídicas tan



heterogéneas como las indicadas, limita esta pretensión de salvar la unidad del derecho tributario basándose siempre en la relación de crédito.

En el fondo, subsiste esta triple crítica contra la teoría de la relación jurídica. Que ese concepto no comprende elementos tales como poderes y potestades de la administración, que son básicas en la aplicación del derecho tributario. Por lo tanto, decir que la globalidad del derecho tributario se agota en la relación jurídica del deudor y de un acreedor que es el Ente Público, es una insuficiencia evidente visto que existen toda una serie de regulaciones que queda por fuera de esa noción.

Es así como la doctrina mayoritaria entiende que en dicha discusión se ha planteado una falsa dicotomía: no se trata que el derecho tributario se agote en el tema de la relación jurídica (aspectos organizativos del tributo), o en la parte sustancial que tiene que ver con la deuda misma, sino que se extiende a aspectos de procedimiento, a otros tipos de situaciones jurídicas que no tienen que ver con una relación de crédito.

El ejemplo típico es el de los llamados deberes formales: deber de declarar, de llevar contabilidad, de colaborar con la inspección de los tributos, entre otros. Ello no implica que el centro del derecho tributario no sea la relación jurídica de crédito. Esta sigue siendo la relación central, que nace directamente de la Ley, por exigencias intrínsecas del Estado de derecho. Esto lleva a entender que ciertamente la deuda tributaria nace, o deviene válida de la realización del hecho generador previsto, en tanto supuesto de hecho, en la Ley. Ello no obsta para que, en muchos casos, la exigibilidad o eficacia, sea su mera efectividad, y requieran la intervención del Ente Público. Así, el procedimiento no genera la deuda tributaria; sino que, lo que hace es que, a partir de una deuda ya existente, procede a hacerla efectiva.

Es importante afirmar que el centro del derecho tributario sigue siendo la relación jurídica, donde se establece la obligación principal del pago del crédito a favor del Ente Público. Sin embargo, es absolutamente fundamental el complemento de una serie de potestades a favor de la administración, que constituyen situaciones jurídicas distintas



a la relación de deuda. Tales situaciones, comprenden deberes formales pecuniarios del mismo sujeto pasivo de la relación obligacional o, incluso, de otros sujetos que son ajenos a la relación obligacional.

Se puede decir entonces que, el derecho tributario hace referencia a las contribuciones y a las aportaciones económicas que todo ciudadano tiene legalmente y que están obligados a efectuar a favor del Estado; es decir que, dentro de este contexto es un conjunto de normas jurídicas, que reglamentan la determinación del pago de estas contribuciones.

1.1. Definiciones de derecho tributario

A lo largo de la historia, el derecho tributario ha asumido diferentes denominaciones, entre las cuales pueden destacarse los siguientes: el impositivo, fiscal o tributario propiamente, de acuerdo a los países donde se le estudia, o a las condicionantes jurídicas existentes, en los lugares donde se le asignaron nombres al mismo.

En Alemania se la ha denominado derecho impositivo, dándole esta denominación porque su nombre viene de imposición; que significa exigir algo por la fuerza, porque su cumplimiento es obligatorio, al considerar que los orígenes del mismo se encuentran en épocas antiguas donde los vasallos entregaban parte de sus ingresos, de manera obligatoria a favor del rey.

Mientras, en Francia se le da el nombre de derecho fiscal, siendo su origen la palabra *fiscus*, que en latín significaba cesta de mimbre, siendo las mismas, las que utilizaban los romanos para guardar el dinero, siendo guardado también en estas cestas el tesoro del príncipe y el erario de la nación, de ahí que el término fiscal significa tesoro o erario, y comprende el conjunto de bienes patrimoniales con que cuenta el Estado.



Por último y más moderno, se asigna el nombre de derecho tributario, el cual se utiliza en Europa y América principalmente, considerándose el concepto más adecuado, puesto que implica una relación entre la tributación realizada por los sujetos obligados, la recaudación realizada por el Estado, así como la gestión y administración de los tributos.

La evolución del derecho tributario le permite tener su propia terminología y autonomía, lo cual ha sido producto del largo camino que ha recorrido, siendo primero parte del derecho administrativo y luego del derecho financiero, lo cual determina que, aunque tenga sus elementos propios, existan nexos jurídicos entre estas tres ciencias y sus contenidos.

Algunos estudiosos del derecho tributario, la definen como una rama jurídica autónoma, ya que abarca un conjunto de principios y de instituciones propias, o como lo expresan muy comúnmente, para que una ciencia jurídica pueda decirse autónoma, es necesario y suficiente que sea bastante extensa, que amerite un estudio conveniente y particular, también que contenga doctrina homogénea dominando el concepto general común y distante del concepto general informativo de otra disciplina, que posea un método propio es decir que adopte procedimientos especiales para el conocimiento de la verdad constitutiva del objeto de la indagación.¹

Se entiende entonces que, el hablar del derecho tributario, se hace referencia a la ciencia jurídica que especialmente se encarga de analizar los impuestos, así como la relación de estos con la administración tributaria, la dinámica legal impositiva existente entre los particulares, además de las obligaciones y derechos del Estado y los particulares, así como el respeto a las normas legales por parte de la administración y los contribuyentes.

¹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. **Derecho fiscal**. Pág. 5.



Respecto de la noción del derecho tributario, varios tratadistas han usado para designar dicha rama como científica y utilizan que el derecho impositivo (según la doctrina alemana), mientras que la doctrina francesa la define como derecho fiscal, por lo tanto la doctrina italiana, la española y otras utilizan la denominación derecho tributario; estableciendo que es la correcta, por su carácter genérico, pero no resulta ser inconveniente el hecho de seguir utilizando el término derecho fiscal, por estar en la costumbre.²

La figura del derecho tributario se encarga del estudio de las normas jurídicas que reglamentan la determinación de los tributos, referidos a las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente y por obligación los ciudadanos efectúan en favor del Estado, en el tiempo y lugar establecidos.

Según lo planteado por Villegas, “El Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos. Contemplando el contenido del Derecho Tributario en general, puede observarse que comprende dos grandes partes: una primera parte, o parte general, donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, y una parte especial que contiene las disposiciones específicas sobre los distintos gravámenes que integran un sistema tributario.”³

Es de comprender que el derecho tributario se refiere a la existencia de un objeto de estudio conformado por las normas jurídicas, que las mismas regulan la creación, y recaudación de los tributos, ya sean estas contribuciones especiales, impuestos o tasas, los cuales sirven para que el Estado obtenga ingresos dinerarios para cumplir con la satisfacción de las necesidades de la población.

² **Ibid.** Pág. 6.

³ Villegas, Héctor. **Derecho financiero y tributario.** Pág. 143.



El elemento característico del derecho tributario es el estudio de los principios doctrinas e instituciones existentes, a partir del conjunto de normas legales que regulan el pago de las contribuciones que por deber hacen los particulares para contribuir a los ingresos requeridos por el Estado, para realizar el gasto público orientado a la solución de las necesidades básicas de la población, así como para la obra de infraestructura y proyectos productivos en beneficio de toda la sociedad.

Para Sainz, el derecho tributario es “La rama del derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos de tributo, determinando normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión y de resolución encaminadas a la aplicación del llamado recurso financiero.”⁴

Lo expuesto implica que se reconozca como objeto de estudio de esta ciencia jurídica, el conjunto de normas jurídicas que establecen los tributos y la relación jurídica tributaria, en sus principales aspectos y accesorios, así como los medios coactivos y coercitivos que aseguran la recaudación de los tributos, destacando en su contenido el ejercicio del poder fiscal.

Al tener el Estado esa potestad o poder de imperio, en lo que se refiere a la imposición de los tributos, se han tenido que establecer condicionantes o limitantes al actuar del mismo para evitar abusos de poder; por eso es que este imperio puede ejercerse únicamente a través de la ley, tanto la constitucional, como la ordinaria emanada de un poder constituido.

El derecho tributario abarca los problemas jurídicos derivados de la existencia de los tributos, esto es de los ingresos que los entes públicos obtienen compulsivamente de los ciudadanos, ingresos que revisten las tres conocidas formas de impuestos, tasas y contribuciones especiales, por lo que es la rama del derecho financiero, que

⁴ Sainz de Bujanda, Francisco. **Sistema de derecho tributario**. Pág. 177.



comprende un conjunto de normas jurídicas que regulan el nacimiento, determinación y aplicación de los tributos, derechos y obligaciones que nacen para el sujeto obligado como para el Estado.

Al realizar la reflexión jurídica sobre los tributos, la doctrina tiene una parte encargada de los principios generales, que regulan la potestad tributaria del Estado, los límites de la misma y la estructura administrativa requerida para llevar a cabo esta tarea administrativa; asimismo, se encuentra la parte especial, orientada a los aspectos particulares de los gravámenes determinados por la ley.

La parte general es la parte teórica más importante, porque en ella están contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción se encuentre regulada en ley, lo que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite la arbitrariedad; en esta parte se encuentran comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos; mientras que la parte especial comprende todas las disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran el sistema tributario, entendiendo por sistema tributario el conjunto de tributos de cada país, ejemplo las leyes que regulan al impuesto único sobre inmuebles, al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto Sobre la Renta.⁵

Esta relación doctrinaria permite demostrar que, a través del tiempo, el derecho tributario ha evolucionado; y que, sin embargo, el tributo mantiene su característica de ser una contribución o aportación económica, que los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar a favor del Estado, sirven como medio para realizar aquellas cosas que van a ayudar a una sociedad según sus necesidades.

El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que aquellos generan. Entre las

⁵ Sol Juárez, Humberto. **Derecho fiscal**. Pág. 17.



consecuencias se comprenden a los ilícitos, cuya descripción y sanción constituye el derecho tributario penal, y las distintas relaciones que se entablan entre el Estado y quienes están sometidos a su poder; relaciones procesales, así como las que surgen del uso de los poderes de verificación y fiscalización respecto de contribuyentes, responsables por deuda ajena y terceros.⁶

Siendo el derecho tributario una rama jurídica autónoma, tiene una terminología propia, un objeto de estudio particular, que es el derecho que tiene el Estado de recaudar dinero, invertirlo y fiscalizarlo para garantizar su uso en los bienes y servicios necesarios en favor de los contribuyentes.

Es de establecer que, aun con la autonomía jurídica, el derecho tributario, además de los vínculos doctrinarios con el derecho administrativo, tiene relación directa con el derecho financiero, con el derecho presupuestario y todos los anteriores con el derecho patrimonial del Estado, pues en su conjunto aportan a la comprensión de las instituciones públicas vinculadas con los contribuyentes, así como con los ingresos y gastos públicos.

1.2. El poder tributario del Estado

El poder tributario del Estado es la facultad que el ordenamiento jurídico le reconoce para imponer, modificar o suprimir obligaciones tributarias tales como contribuciones especiales, impuestos y tasas, así como también, deberes y prohibiciones en virtud de una ley.

El principal fundamento del poder tributario es que el Estado es una institución jurídica-política creada para alcanzar un fin determinado, denominado “el bien común”, siendo entendido este como el desarrollo material y espiritual de todos y cada uno de los integrantes de la sociedad.

⁶ Gonzáles, Samuel Merino. **Eficacia de los tributos**. Pág. 56.



Para alcanzar el bien común, el Estado debe implementar acciones y cumplir con funciones, asignadas a través de la ley, teniendo consecuencias legales si los funcionarios públicos no las cumplen, puesto que para realizar las mismas son contratados y se le otorgan atribuciones dentro del marco de la ley.

El poder tributario sirve para imponer al ciudadano el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que no debe tener en ningún caso, carácter confiscatorio.

El deber de contribuir existe a partir del principio de solidaridad que les exige a los ciudadanos participar activamente en la financiación del Estado, para que este tenga los recursos que le permitan llevar a cabo las funciones encomendadas por ley, en beneficio de toda la población.

Para lograr de manera efectiva esta colaboración monetaria de la ciudadanía, es necesario que exista un sistema tributario que respete los principios constitucionales de libertad y dignidad humana, así como los relativos a la seguridad jurídica de que no existirán tributos ilegales o producto del abuso de poder.

Asimismo, debe existir una moderna, eficiente y funcional estructura administrativa para la recepción, gestión y uso de los recursos públicos, con lo cual la ciudadanía, a través de mecanismos transparentes, tenga la confianza que sus aportes serán utilizados debidamente y en armonía con los requerimientos de la población.

El poder tributario constituye la facultad que tiene el Estado en el ejercicio de *ius imperium*, de crear, modificar y derogar tributos con el objetivo de captar los recursos con los que pueda cumplir los altos fines del Estado y la satisfacción de necesidades públicas.



La expresión “poder tributario” adquiere un significado de suma importancia, al hacer referencia a la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto de personas o bienes que se hallen dentro de su jurisdicción. Pero también es importante considerar que el poder tributario es la jurisdicción y coacción que entrega el Estado en materia tributaria, para modificar o suprimir en virtud de una ley para responder a las obligaciones tributarias.

Por lo anterior es que el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, otorga facultades específicas al Congreso de la República para decretar impuestos y sus figuras; norma que se concatena con lo dispuesto en el inciso c) del Artículo 171 de la Constitución Política de la República, por lo que el constituyente concedió al Poder Legislativo, el monopolio en la creación de los tributos y la determinación de las bases de tributación.

Se hace mención a los principios que se encuentran establecidos en la Constitución Política de la República, habiendo ya hecho énfasis en varios principios, dentro de ellos: el principio de legalidad; además de los principios de prohibición de la doble o múltiple tributación, Artículo 243. Principio de la capacidad de pago, Artículo 243. Principio de equidad y justicia tributaria, Artículo 243. Principio de no confiscación, Artículo 41.

El poder tributario puede ser definido como la facultad inherente al Estado para exigir tributos dentro de los límites establecidos por la Constitución y que solo puede manifestarse por medio de normas legales. También puede definirse como la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia.

El poder tributario derivado se constituye cuando nace de una ley ordinaria que puede ser modificada constantemente y la Constitución no lo regula ni lo autoriza, por lo tanto,



aunque la Carta Magna de un país norma y limita los principios de la tribu nace de la misma, el poder tributario.

El Estado no puede renunciar a este poder especial inherente al mismo, ya que sin él no podría subsistir, pues los tributos son recursos que el Estado necesita para sostenerse.

El poder Tributario como facultad estatal, es de dos clases y estas son:

Poder tributario originario, cuando nace originalmente de la Constitución y del poder tributario que ejerce el Estado, se encuentra estrictamente supeditado a la misma y desarrollado por leyes de carácter ordinarias y sus respectivos reglamentos y nunca superiores a la misma Constitución. (Este es clase de poder tributario existente en Guatemala).

Asimismo, las Constituciones incorporan también el principio de capacidad contributiva que constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria. Ambos principios constituyen el estatus básico del contribuyente que la Constitución ampara.

El poder tributario es inherente al Estado, nace, permanece y se extingue con él. No puede ser objeto de cesión o delegación, como no podrían serlo los derechos esenciales del ser humano, connaturales a su persona, pertenece al Estado y no al cuerpo político que en la organización de cada país tiene por misión ejercitarlo (poder legislativo). Pero tal potestad no es omnímoda, sino que se halla limitada en los modernos estados de derecho.

A lo largo del tiempo, el poder tributario ha existido conjuntamente con la creación de tribus y neosociedades, desde los inicios más remotos del hombre, puede hablarse de que el hombre primitivo tributaba al jefe, lo que conseguía de aquel incipiente modo de producción de esa caza, pesca y recolección.



Paralelamente a la potestad tributaria está la facultad de ejercitarla en el pleito, a la cual Hensel (1956) denomina “Competencia tributaria”, de modo tal que ambas situaciones pueden coincidir pero no es forzoso que así ocurra.

Puede haber órganos dotados de competencia tributaria y carentes de potestad tributaria como ocurre en los concesionarios de obras públicas, entes públicos no estatales, económicos y otros. La Potestad normativa es inherente al Estado y no puede delegarse, pero el poder de hacerla efectiva se puede transferir.

El poder tributario tiene características que lo diferencian de su función y competencia, determinados por las demás atribuciones que la ley le delega, y se pueden enumerar de la siguiente forma:

El poder tributario es irrenunciable porque el Estado no puede renunciar a este poder especial, ya que es propio, inherente al mismo, ya que sin él no podría subsistir, pues los tributos son recursos que el Estado necesita para sostenerse y cumplir con los fines establecidos.

El poder tributario es llamado también “Potestad tributaria, y se entiende como la facultad de instituir impuestos y tasas, como también deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria; es, en otras palabras, el poder general del Estado aplicado a un sector determinado de la actividad estatal: la Imposición”. No obstante, el poder, como realidad social, es igualmente ingrediente connatural a la política.

Igualmente, la concepción de poder tributario como poder singular limita el derecho a la creación por la norma, de derechos o deberes directamente vinculantes para el ciudadano, colocando al Estado en una situación prevalente, en su calidad de fuente de todo derecho. En cuanto a la materia tributaria, tales concepciones han llevado a la aceptación incondicional de las teorías que conciben las relaciones tributarias como relaciones a su poder.



Por otro lado, suele hablarse en la doctrina de potestad tributaria en dc distintos, que contemplan la acción del Estado como legislar y administrar sus recursos económicos, en el primero se habla de potestad tributaria aludiendo el poder legislativo que corresponde al Estado.

En consecuencia, la diferencia entre ambos conceptos ha sido puesta de manifiesto por la doctrina italiana al establecer la separación entre sujeto activo de la potestad tributaria y sujeto activo de la obligación del tributo especialmente con motivo de los numerosos organismos de carácter económico, cámaras de comercio, seguridad social y entes de regulación económica y de servicios públicos a los cuales fue necesario dotar de medios financieros.

De ahí que la potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención.

1.3. Sistemas tributarios

El sistema tributario, se refiere a los tributos que se encuentran vigentes en un país en un determinado momento histórico, lo cual hace que tenga características propias según el Estado donde se aplique y por la clase y naturaleza de las contribuciones impositivas, por el monto de sus tasas, por los mecanismos de determinación del gravamen, por los procedimientos para hacer cumplir el tributo y por las sanciones para el caso de infracción.

El sistema tributario se orienta a fundamentar la base de principios generales, determinados por las ideas de equidad natural o justicia social, así como por los requerimientos fundamentales, por los cuales un país formula y ejecuta su política económica, determinada por el bien común.



Es importante tener en cuenta que para el adecuado funcionamiento de un sistema tributario de manera óptima, el mismo debe ser justo, simple y eficiente, porque el mismo debe perseguir la máxima equidad posible; que sea simple, para evitar obstáculos a las iniciativas productivas y eficiente, en tanto deba lograr el máximo aprovechamiento de los recursos tributarios de la mejor forma posible, para lograr el bienestar de la población, teniendo en cuenta que la tributación constituye la piedra angular para la consecución de una mayor justicia económica, a partir de los aportes que el Estado realiza en favor de toda la población.

La equidad de la tributación debe manifestarse en forma vertical y horizontal, orientándose la primera al logro de la óptima distribución del ingreso y de la riqueza, de la forma más justa posible; así como la asignación equitativa de las cargas y obligaciones, a partir de que cada contribuyente aporte de conformidad con su capacidad de pago.

En este plano vertical, el sistema tributario tiene un rol redistributivo que cumplir, papel que deberá ser más o menos acentuado, dependiendo del Estado distributivo inicial en la sociedad, del nivel de desarrollo económico que esta alcance, y de la función productiva que cumplan los diversos agentes económicos en la nación, mientras que la equidad horizontal se refiere a que debe darse igual tratamiento tributario a los iguales. La idea es que diferentes personas, grupos o sectores que están en posiciones equivalentes, deben respectivamente estar sujetos a reglas tributarias similares; sea que sus ingresos son semejantes, o sus actividades productivas iguales, puesto que se trata que reciban igual tratamiento tributario, soportando cargas y obligaciones similares.

Un sistema tributario ideal, desde el punto de vista de la equidad, consistiría en un esquema impositivo progresivo y único, a nivel de una base homogénea y amplia que incluyese todos y cada uno de los incrementos de patrimonio de las personas naturales, prácticamente sin diferenciar o distinguir el tratamiento a las distintas causas o fuentes de dichos incrementos. Lo que interesa, en última instancia, es el



efecto neto total que los tributos producen a nivel de las capacidades de pago e ingresos de los habitantes del país, y, por ende, este resultado final será mejor conocido y definido en un patrón común.⁷

En la medida que los estados logren el equilibrio entre la equidad vertical y la horizontal, lograrán la legitimidad financiera tributaria adecuada, en donde la población esté dispuesta a aportar los recursos económicos que se requiera de su parte, puesto que sabrá que, los mismos se utilizarán para los fines hacia los que se orientan los tributos.

1.4. Historia del derecho tributario

El derecho tributario es tan antiguo como la comunidad humana, desde los primeros orígenes de la vida, existente en la época primitiva, en donde las primeras comunidades nómadas, dejaron la recolección y se dedicaron a la agricultura, lo que conllevó a que se asentaran en un solo lugar, teniendo como consecuencia el apareamiento de necesidades comunitarias, las cuales debían resolverse para sobrevivir como grupo humano, para lo cual todos debían aportar. Su importancia radica en que, de esta forma, se puede llegar a comprender en como el Estado tiene la autoridad de crear de forma unilateral, normas en las que se obliga al pago de contribuciones, para sufragar el gasto público.

De la derivación de los distintos problemas que surgieron en las comunidades, la realidad obligó a las personas que integraban las mismas a crear un ente específico encargado de resolverlas, para lo cual todos debían aportar en los gastos de mantenimiento del mismo, puesto que sus integrantes debían dedicarse al quehacer público, no teniendo tiempo para generar sus fuentes de ingreso, esto conllevó al surgimiento de los tributos, los cuales permitían cubrir los gastos de este ente encargado de solucionar las necesidades de la sociedad.

⁷ Chicas Hernández Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación.** Pág. 2.



La relación jurídico-tributaria es justificable para el cambio del nomadismo a sedentarismo, ya que se creó una institución pública para que las persona pudieran dedicarse con una mayor facilidad a actividades lucrativas, por lo que se le obligó a las personas que una parte del lucro obtenido tenía que pasar a manos del gobierno para la satisfacción de las necesidades colectivas, siendo en la antigüedad el jefe de la tribu el encargado de recoger el dinero que se generaba de la agricultura, de las cosechas o de las tierras, estableciendo a su vez un conjunto de bienes para atender todas aquellas necesidades de la comunidad, es por ello que el tributo, desde la antigüedad, ha sido conocido como un pago, ya fuera el mismo en dinero o en especie, que el señor recibía del vasallo a cambio de protección, el tributo, impuesto a los pueblos conquistados.⁸

El surgimiento de un grupo de personas dedicadas a resolver los problemas de la comunidad fue un importante paso de la humanidad en su proceso de socialización, puesto que implicó la posibilidad de generar un excedente económico, del cual se apartaba una parte como tributo, con lo cual se pagaban los gastos que ese primer intento de administración pública requería, experiencia que fue evolucionando hasta que se generó una verdadera entidad administrativa establecida en ley.

Fue en Grecia y en Roma donde en un principio se restableció como un gravamen para los extranjeros, esto quería decir que los romanos pagaban tributos únicamente en aquellas situaciones y circunstancias que eran extraordinarias, pero, desde luego, se produjo la necesidad de financiar los gastos que habían surgido de las guerras, y esto originó que se hiciera necesario que se cobrara un impuesto en dinero de una forma continua, haciendo esta una de las principales fuentes de ingreso.⁹

Pasando a la realidad concreta, durante la historia se encuentran variados ejemplos de imposiciones tributarias, las cuales comienzan a ser documentadas con los romanos,

⁸ Blanco Ramos, Ignacio. **Derecho tributario**. Pág. 45.

⁹ Porras Rodríguez, Lydia Stella. **Hacienda pública y administración pública**. Pág. 92.



quienes crearon el tributo de paz impositiva, el cual se refiere al cobro de tributos a los pueblos conquistados, como condición para dejarlos vivir en paz.

Para el logro de sus fines tributarios, los romanos desarrollaron un sistema administrativo que, aunque no estaba normalizado, era suficiente, experimentando pocos cambios, tales como el hecho de que los emperadores instituyeron censos provisionales, para lo cual utilizaron procuradores que ejercen de funcionarios fiscales: recaudan el derecho de aduana, el impuesto sucesorio y otro indirecto.

Es así como el sistema fiscal romano tuvo su apogeo, aunque se le ha criticado que en la práctica originaba desigualdades en la distribución de las cargas, en el desarrollo de privilegios y exenciones, y más que todo, al manejo de medidas draconianas para su cobro, porque aquellos que eran insolventes eran penados con la cárcel y torturas, situación que duró hasta la edad media, cuando se divide el Imperio Romano en dos, uno de Oriente y otro de Occidente.

En el Imperio Romano de Occidente, los siervos tenían dos clases de obligaciones la primera, que consistía en la prestación de servicios profesionales y segundo de carácter económico, pero también existían rentas más comunes como lo eran el censo, que consistía en una renta metálica por su predio, las tasas de rescate, la talla, la cual era un impuesto que al pagarse se tallaba en un pedazo de madera, los señores feudales también gravaban el tránsito de mercancías interceptadas en el río, cobrando derechos sobre los puentes, ríos, carreteras, muelles y de tránsito, la tarifa variaba según la persona.¹⁰

De acuerdo con la literatura consultada, mucho tiempo después, cuando ya no existía el Imperio Romano, durante los siglos XVII y XVIII, en Europa se crean distintos impuestos, especialmente sobre los Artículos de consumo, pero también se dieron casos como en Francia, en donde se crea un diezmo real, el cual consistía en que los

¹⁰ Flores Zavala, Ernesto. **Derecho fiscal**. Pág. 182.



campesinos tenían que darle al fisco, la décima parte de las cosechas, aparte de lo que le tributaban al señor feudal.

Los antecedentes más antiguos de la tributación europea se han encontrado en la tradición jurídica del *Common Law*, en la Carta Magna de 1215, en donde los ingleses asignaron al rey Juan sin Tierra, que todas las condiciones de todo tributo debe ser creado por el parlamento. Así pues, en el siglo XVII durante 1297 en el reinado de Eduardo I, se planteó una nueva versión de la Carta Magna, la cual consistía en un acuerdo entre los nobles y el rey, pero luego del liderazgo del inglés Sir Edward Coke se interpretó que la Carta Magna no solo protegía a los nobles, sino que a todos los hombres libres.¹¹

Como producto de la Revolución francesa de 1789, se logra que el precio del tributo aportado por los ciudadanos, se asignara según las posibilidades y capacidades de los individuos sujetos a ese pago, lo cual se conoce en el presente, como el principio de capacidad de pago.

En el siglo XX se produce el resurgimiento de los recursos patrimoniales en donde los cambios en la concepción del Estado moderno ocupa ciertas actividades económicas e industriales, que antes eran desconocidas, por lo que la empresa pública pasa a constituirse en fuente de ingresos.¹²

Como se aprecia, dentro de la historia existen muchos antecedentes, los cuales han influido grandemente en la evolución del derecho tributario, hasta lo que en la actualidad se conoce, ya que como se ha visto los tributos han sido creados para satisfacer las necesidades de la sociedad y alcanzar el bien común.

¹¹ Huanes Tovar, Juan de Dios. **Instituciones del derecho romano**. Pág. 18.

¹² Giuliano Fonrouge, Carlos. **Los principios de derecho tributario**. Pág. 47.



1.5. Historia del derecho tributario en Guatemala

La conquista en Guatemala fue sumamente violenta. Al despojo abierto y al terror se agregó un tributo tasado arbitrariamente; es decir, se impuso una tributación conforme al interés inmediato de los conquistadores, en enriquecerse rápidamente y no de los indígenas dominados. Tan insoportable fue ese impuesto, que originó diversas rebeliones, entre ellas la de los cachiqueles, relatada en sus textos.

Además, en el ámbito del reino de Guatemala, durante varios años, uno de los tributos más exagerados y que fue apropiado por los conquistadores, mientras que muy poco del mismo llegaba a las arcas reales, que solo recibían los ingresos del denominado quinto real. En esta época comprendida entre los años 1524 a 1555, el tributo es exigido a los conquistadores, ya sea en especie oro, plumas, piedras, jade, mantas, productos agrícolas, entre otras cosas, puesto que no existe aún moneda, problema que ha de perdurar durante toda la colonia. En esta primera fase se produce una coexistencia de diversas formas de explotación del trabajo indígena. Se hace esclavos y se les marca con hierro para identificarlos como propiedad, se exige a otros un tributo excesivo en especie, o se obliga al trabajo forzado gratuito.

Según la historia, con el surgimiento de las Leyes Nuevas se reorganizó la tributación indígena. En Guatemala el sistema de tributación de los indios a la Corona, hasta la Independencia, fue organizado entre 1549 y 1554 por Alonso López de Cerrato, segundo presidente de la Real Audiencia de Guatemala. El tributo fue desde el comienzo una carga específica para los indios, por ser vasallos del rey, consistente en un valor que cada contribuyente debía entregar en un monto independiente de cuales fueran sus ingresos. Como todo, existieron excepciones legales o de hecho.

En lo que fue el Reino de Guatemala, antes o después de que se estableciera el régimen de intendencias en 1787, todo indio que habitara en las 23 provincias estaba obligado al pago de tributo. De manera general, puede decirse que nunca llegó a



establecerse dicha carga para los otros estratos como los negros libres, mulatos, los mestizos y otros grupos como los tlaxcaltecas, caciques o primogénitos de estos.

La tributación era fijada o tasada específica y globalmente para cada pueblo por la Junta Superior de la Real Hacienda, y era revisada cada cierto tiempo. Se atendía para esa tasación a la mayor o menor riqueza de cada pueblo de indios y al número de indios inscritos en la matrícula, padrón o censo. La tasación era para que la cantidad se pagara anualmente, pero en realidad se cobraba en dos partes, es decir dos veces al año: en junio y en diciembre.

En los dos siglos iniciales del período colonial, los indios pagaron el tributo en especie –en frutos de la tierra, según expresión de la época-. En 1747 la junta superior ordenó que el tributo se pagara solo en moneda, disposición que tardó muchos años en cumplirse, por las dificultades que planteaba la ausencia o escasez del circulante metálico.

Sobre el monto del tributo individual anual, no hay manera de establecerlo específicamente, ya que variaba según el pueblo o pueblos, según la cantidad fijada o tasada para ese pueblo, según el número de tributantes afectos.

Lo trascendental del tributo es que constituyó una carga pesada desde el inicio y fue una forma clave de explotación, que, aunque debía pagarla solo el indio señalado como tributario, la forma en que se tasaba y cobraba -con abusos, fraudes y trampa- hacía que recayera sobre la masa total de la población castigándola en muchas formas.

Cuando se produjo la Independencia de Guatemala en septiembre de 1821, el excapitán general y luego jefe del Estado, Gabino Gainza, decretó una rebaja en el tributo, no obstante el generalizado clamor de los pueblos por la supresión total. Gainza hizo rebaja en tanto se instalaba el Congreso, que debía sancionar la cantidad que como contribución debe ser general y de todas las clases, restándole además la denominación de tributo. En consecuencia, el tributo como carga impositiva y forma de explotación en favor directo de la monarquía española, dejó de existir con la



independencia. Perduraron, sin embargo, otras formas de explotación, entre ellas el repartimiento y el trabajo forzado.

En Guatemala, la Revolución Liberal del año 1871 tuvo una gran contribución al definir la historia del país, pues le dio una nueva reorientación de la actividad económica y llegó a modificar las relaciones culturales, jurídicas, políticas y sociales a largo plazo.

Al surgir el Estado liberal guatemalteco, producto de la Revolución Liberal, este promovió grandes cambios en el sistema de la técnica de la tierra, y dio la facilidad al acceso a la mano de obra necesaria para la cosecha, con el fin de que se fortaleciera el nuevo eje de la economía, y la exportación de café.

Esta transformación fue acompañada por otras medidas, entre las que se pueden mencionar las relacionadas con el orden fiscal. En el período de dos años en que Miguel García Granados estuvo en la Presidencia, se dieron diversas medidas de carácter tributario, siendo las mismas las siguientes:

- a) La primera de ellas fue ponerle fin al monopolio privado de las bebidas alcohólicas y se fijaron cuotas mensuales sobre su destilación y venta.
- b) Se crearon los impuestos necesarios para el derecho de exportación y se gravaron ciertos productos: como el café, la cochinilla y el añil.
- c) Se dio la creación y modificación de algunos tributos; como la alcabala.
- d) Por último, se decretó el impuesto llamado contribución urbana, que llegó a establecer un gravamen del cinco por ciento sobre la renta que anualmente pudieran producir las casas, tiendas o almacenes que se encontraran situados



dentro de poblado, siendo este el primer impuesto directo establecido en años.¹³

En el Gobierno del General Miguel García Granados, para lograr mejorar los ingresos fiscales, se fortalecieron, como impuestos principales, los aranceles a las importaciones e imposiciones tributarias a las bebidas alcohólicas. Ambos impuestos eran indirectos y afectaban el consumo.

Durante todo el largo período del gobierno de Justo Rufino Barrios (1873-1885), se mantuvo la estructura heredada de García Granados, con una finalidad de que se aumentara la recaudación derivada de las bebidas alcohólicas, así como de las importaciones, introduciendo también algunos impuestos directos, a partir que el gobierno acudía a imponer más gravámenes, cuando se veía en la necesidad de aumentar sus rentas. Estas no eran medidas que fueran planificadas, sino que seguían a las exigencias económicas del Estado.

Durante toda esta larga trayectoria del derecho tributario en Guatemala, se han tenido numerosos cambios para alcanzar un sistema tributario moderno, para que los tributos lleguen a ser una parte esencial de los ingresos del Estado y así cubrir las necesidades de la población; con lo cual se ha logrado el fortalecimiento de la recaudación directa, pero esto no implica que la economía y el derecho tributario se encuentren o estén totalmente fortalecidos, por el contrario, queda mucho más por hacer para que el país realmente cumpla con todo lo que una sociedad necesita para desarrollarse y para que el Estado cumpla con los fines para los que fue creado.

Como se aprecia, a nivel general, la tributación es tan antigua, que aún antes del nacimiento del Estado moderno ya existía; sin embargo, de los dos aspectos que integran el Derecho Tributario, el económico y el jurídico, este último es el más descuidado y al que menos importancia se le ha dispensado en Guatemala a lo largo

¹³ Alveño Ovando, Marco Aurelio. **Derecho tributario guatemalteco, parte general.** Pág. 16.



de la historia, a tal extremo que son recientes las concepciones doctrinarias c
de fundamento para propugnar por su autonomía definitiva en el país.

1.6. Principios del derecho tributario

Los principios del derecho tributario están contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, como ley fundamental del país; los mismos se orientan a garantizar derechos de los contribuyentes frente al Estado, siendo estos principios el de legalidad, de capacidad de pago, de no confiscación y el de irretroactividad.

El principio de legalidad tiene su esencia en la primacía de la ley; es decir, toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación y procedimientos, en aspectos legales en su regulación, sin contravenir el principio de jerarquía constitucional, además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de la ley.

En la Constitución Política de la República de Guatemala se encuentra el principio de legalidad en varios Artículos principiando por el Artículo 5 el cual norma que: “Nadie está obligado a acatar órdenes que no se encuentren basadas en ley”; por su parte el Artículo 28 señala que: “(...) la facultad de todo habitante de la república de hacer sus peticiones a la autoridad las que deberán ser resueltas conforme a la ley”.

El Artículo constitucional que encuadra de una manera amplia el principio de legalidad es el Artículo 239, que literalmente regula:

“Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:



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

Asimismo, para garantizar el cumplimiento del principio de legalidad, regula en el último párrafo de este Artículo 239, que:

“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”.

Por otro lado, el principio de capacidad de pago hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido; este principio no es sino el principio de justicia, conforme el cual los súbditos de un Estado, deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan, en función de su capacidad económica.

Actualmente, en Guatemala, se encuentra establecido este principio en la Constitución Política de la República de Guatemala, especialmente en el primer párrafo del Artículo 243, en donde se establece que: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo, para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago”.

Este principio obliga al Estado a aplicar la actividad contributiva, en forma justa y equitativa; es decir, se debe contribuir en proporción a la posibilidad de hacerlo, a mayor renta, mayor impuesto, a mayor riqueza mayor pago tributario; cabe mencionar



que el tributo grava una determinada manifestación de la riqueza, y que esta se encuentra representada por la renta, la propiedad, o el consumo.

El principio de no confiscación hace referencia a que por ningún motivo se debe privar a los particulares de bien alguno como producto de sus deudas con el fisco, lo cual implica que se prohíbe su confiscación, aunque no niega la posibilidad de resarcir con parte de la misma, los tributos que se han dejado de pagar.

En relación con el principio de irretroactividad, el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, preceptúa que: “La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.” El principio general que domina esta materia es que la ley no debe aplicarse retroactivamente en perjuicio de persona alguna; pero este principio no debe considerarse como absoluto y todos los autores admiten que sufren excepciones.

Una ley es retroactiva cuando suprime o modifica las consecuencias jurídicas de un hecho ocurrido bajo el imperio de una ley anterior. La posibilidad de una aplicación retroactiva, implica, por consiguiente, la subsistencia de los deberes y derechos derivados de la realización del supuesto de la ley precedente.

El principio de la irretroactividad de la ley tributaria vale tanto para los jueces, como para el legislador ordinario; todo tipo de relación jurídico-tributaria que se produzca después de la aplicación de la ley fiscal, se someterá al imperio de esta última y, como lógica consecuencia, las que se produzcan con anterioridad a la fecha de su vigencia se regirá por la ley anterior; la ley nueva, no debe afectar los derechos adquiridos antes de su vigencia.

El principio de justicia parece basarse en un razonamiento de orden social, colectivo. Si la Sociedad es el Estado, entonces, esta sociedad tiene que realizar ciertos hechos que lleven a la realización de la protección y preservación del Estado y, por lo tanto, de



la misma colectividad. Por eso se dice que todas las personas e integrantes de la colectividad de todo Estado, tienen el deber y la obligación de contribuir al sostenimiento del mismo, mediante la tributación, asumiendo la obligación de contribuir por medio del tributo, en virtud a sus capacidades respectivas, y en proporción a los ingresos que obtienen.

Este principio asegura la vida del Estado, pero no asegura la vida del individuo; porque pagar tributos, a costa de la propia vida, no es una situación que está dentro de lo conveniente para la sociedad; puesto que resulta que, si los individuos tienen la obligación de dar tributos, el Estado tiene la obligación de distribuir en forma correcta los tributos aportados, lo cual debería suponer que, en cuanto la administración pública deja de hacer un uso adecuado y correcto de los tributos, para los fines que fueron generados, entonces el ciudadano se verá liberado de la tributación.

Es por eso que, para la prevalencia del principio de justicia en la tributación, se debe tener en cuenta una adecuada distribución de la carga tributaria en la sociedad, de acuerdo a la capacidad para tributar, de cada persona, lo cual implica el ejercicio de la justicia distributiva.

Lo anterior implica que todos deben tributar, pero no de cualquier manera, sino de acuerdo con ciertas condiciones contributivas, de acuerdo a su capacidad de generar, poseer o tener riqueza; por lo que la relación impositiva, aunque es un deber, está determinada por la capacidad económica de cada persona.

El principio de uniformidad pretende darle un mismo tipo de solución a tipos semejantes de problemas, por lo que la Ley establece que, en materia tributaria, en lo atinente al pago de los impuestos, todos tienen las mismas obligaciones, aunque de acuerdo con las realidades económicas particulares; es decir que, este principio pretende determinar cierta uniformidad en el pago del tributo, en el sentido que todos deben pagarlo, sin perder de vista que existe una desigualdad contributiva justa, a partir que a mayor capacidad contributiva la aportación tributaria es mayor.



Por último, pero no menos importante, está el principio de publicidad, el cual se orienta a que se le de publicidad a las leyes tributarias, como un medio de control del poder tributario del Estado y así evitar los abusos que puedan darse, si la ley no es conocida por toda la población, ni tiene posibilidades de impugnarla por ser inconstitucional o por generar doble tributación.

Es que la publicidad es un medio de control de la potestad tributaria del Estado, por medio de la cual la sociedad se entera y tiene la posibilidad de saber, de antemano, a qué atenerse y cómo actuar en determinados casos, por lo que la publicidad de las normas no significa solo que estas sean publicadas en el Diario Oficial, sino que puedan ser usadas como medios de defensa jurídica legal.

Es por eso que para el derecho tributario el principio de publicidad tiene una trascendental importancia, debido a la modalidad en que se organizan y norman las relaciones tributarias, que tratan de la determinación de los contribuyentes, de la afectación de la riqueza de los mismos y que toda disposición que afecte en esta materia, sea públicamente conocida, a partir de lo cual la publicidad cumple la función de ser un mecanismo de garantía de los derechos; porque una norma, al no ser pública, no puede ser ley vigente y menos positiva, debido a que no tiene validez en el ordenamiento jurídico legal.

1.7. La relación jurídica tributaria

El aspecto complementario e indispensable del derecho tributario material, es el derecho tributario formal, por cuanto el mismo se integra por las normas que la administración fiscal utiliza, para establecer si determinada persona debe pagar un tributo determinado, así como el importe que le corresponde recibir por el mismo.

Es de recordar que todo derecho adjetivo o procesal, para ser aplicado a casos concretos, debe contar previamente con la existencia de un derecho sustantivo o material, pues el mismo resulta el fundamento que proporciona las reglas de aplicación,



a partir que este prevé los aspectos fundamentales de la relación jurídica sustancial para decidir la manera en que surge la pretensión fiscal de cobrar un importe tributario a una persona, que se establece, al considerarse el Estado acreedor de un tributo.

Se debe tener claro que no es suficiente la existencia de esta previsión abstracta de la obligación, pues las mismas son únicamente normas posibles, cuya viabilidad requiere de normas operativas, las cuales provee el derecho tributario formal, el cual dota de regulaciones que puntualizan de manera específica y detalla los mecanismos que el ente fiscal debe utilizar para materializar en efectivo, esas obligaciones abstractas.

Es por eso que debe considerarse al derecho tributario formal, como el encargado de dotar de las reglas sobre el procedimiento para que el tributo creado por el Congreso de la República, se vuelva un tributo fiscalmente percibido, pues a partir de la aplicación del mismo, se generan relaciones jurídicas entre el fisco y los sujetos obligados, las cuales se encuentran debidamente reguladas en las leyes de la materia, y se espera hayan sido debidamente formuladas para evitar ilegalidades, abusos de autoridad y evasiones.

Dentro del derecho tributario formal se suelen englobar todas las normas reguladoras de relaciones jurídicas derivadas de deberes formales (o instrumentales). Pero una aclaración se impone: esos deberes, aun siendo generalmente similares, no son —sin embargo— deberes que el fisco exija ante un único tipo de actividad actuante. Ello es así porque el fisco puede desarrollar su actuación en forma debida, solo si los sometidos a la potestad tributaria cumplimentan diversos deberes formales.¹⁴

Lo expuesto significa que habitualmente el fisco exige determinados débitos de las personas, los cuales tienen diversas características, siendo los mismos, obligaciones de hacer, no hacer o soportar; tales como permitir a la autoridad tributaria que revise

¹⁴ Alas, E. **La eficacia de los tributos como fuente de ingreso público en El Salvador**. Pág. 89.



los libros de contabilidad, acudir a una citación para presentar sus declaraciones, llevar registros especiales de acuerdo al tipo de actividad productiva o bien, presentar un informe, entre otras.

Asimismo, se debe tener en cuenta que la finalidad de la actividad fiscal es la recepción de los tributos en el tiempo y forma establecidos en la ley, para lo cual la administración tributaria lleva a cabo actividades cualitativas y cuantitativas previas al pago de los tributos, lo cual va estrechamente ligado a la determinación tributaria.

La determinación del tributo y la recepción del mismo, implica la existencia de obligaciones formales de individuos sujetos a la potestad tributaria, pero también la existencia de actividades de control sobre el correcto cumplimiento de los deberes formales que los obligados debían llevar a cabo, y el seguimiento investigativo para establecer el incumplimiento del pago de quienes deben hacer, su detección y sometimiento a los tribunales si continúan incumpliendo con sus deberes tributarios.

Es importante tener en cuenta que, para entender la dinámica del hecho tributario, debe entenderse como un proceso, por lo que, visualizarlo como un elemento estático de la relación tributaria sustancial, evita la comprensión de todos los aspectos y elementos inmersos en la existencia y vigencia de los tributos.

Por eso es que para entender el tributo, debe estudiarse de manera unificada de sus aspectos sustantivos o materiales, que también incluye lo administrativo, con los adjetivos o procesales, teniendo en cuenta que ambos aspectos permiten comprender la obligación del sujeto activo en el financiamiento de los gastos del Estado, el derecho de este a exigir coactivamente ese financiamiento, así como los actos y hechos que de manera conexas, suceden entre la administración tributaria y los particulares llamados a cumplir con sus tributos.

Es a partir de la existencia de la normativa actuante que existe la normativa actuable, entendiendo que las normas a ser actuadas, son las relacionadas con la relación



jurídica tributaria sustancial, de la cual surge una variada combinación de actividades que dan lugar a la dinámica tributaria.

En esa dinámica se encuentra el conjunto de normas que regulan la forma del procedimiento que la administración tributaria ha de seguir para el logro de sus fines, con lo cual logra que las normas materiales tributarias sean efectivas y que los derechos y obligaciones que en ellas se reconocen, se concreten.

Las normas de derecho tributario formal tienen un carácter instrumental, adjetivo indican la forma, el procedimiento, el camino que la administración y administrados han de seguir para hacer efectivas las normas de derecho tributario material. Este carácter instrumental adopta la forma administrativa, puesto que, a través de la misma, se regula la forma del procedimiento que la administración tributaria y los contribuyentes han de seguir en sus actuaciones, para que los derechos y obligaciones que en ella se reconocen se realicen.

En este sentido, de lo instrumental, se encuentran las formas a seguir para la liquidación y recaudación de los tributos, los actos administrativos tributarios e, incluso, el procedimiento para establecer y efectivizar las sanciones tributarias; todo con la finalidad de que la administración tributaria y los contribuyentes, sigan un procedimiento establecido, para hacer efectivas las normas de derecho tributario material en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Algo similar ocurre con en el contenido de estas subdivisiones. Lo tributario sustantivo, tiene como contenido los derechos del titular del crédito tributario y las obligaciones del contribuyente, ambos de carácter material, que se concretan en la obligación tributaria; en cambio, en lo tributario administrativo, se regula una serie de facultades concedidas al organismo administrativo encargado de la recaudación, así como los distintos y correlativos deberes de los administrados. Estas facultades y



estos deberes son distintos del contenido de aquella otra subdivisión del derecho tributario.¹⁵

Por eso es que, mientras lo tributario sustantivo reconoce como únicos sujetos pasivos al contribuyente y al responsable, lo tributario administrativo designa como sujetos pasivos a un mayor número de personas, incluyendo hasta aquellos que no necesariamente son contribuyentes, pero tiene un papel que asumir en el deber con el fisco, por lo que también está llamado a intervenir, porque la actuación administrativa, está dirigida a todos los individuos, sean o no contribuyentes, estando todas las personas físicas o jurídicas sujetas a la investigación administrativa sobre el cumplimiento de los deberes u obligaciones tributarias.

Incluso, una entidad exenta de las obligaciones dispuestas por las normas tributarias, no deja de ser sujeto pasivo de la administración tributaria, por cuanto todos los administrados están sujetos a su poder, aunque no tengan relación directa ni indirecta con la obligación tributaria.

En tanto que el derecho tributario sustantivo tiene como único objeto la caracterización jurídica de la obligación tributaria de la cual nace el crédito tributario, el derecho tributario administrativo, diferenciándose de aquel, tiene un objeto múltiple, que sirve, justamente, para garantizar o asegurar la oportuna e íntegra percepción del referido crédito. Su objeto abarca pues:

- El deber de los administrados de prestar declaraciones e informes.
- Las facultades de la administración para investigar y controlar la veracidad de tales declaraciones e informes.
- Las facultades administrativas para determinar la obligación tributaria.
- Las facultades administrativas de percepción del crédito tributario.
- El deber de los administrados de cumplir los llamados deberes formales.¹⁶

¹⁵ **Ibíd.** Pág. 90.

¹⁶ **Ibíd.** Pág. 91.



Esta multiplicidad de objetos de lo administrativo tributario, se sintetiza en la actividad recaudatoria, la cual se concreta en el conjunto de actividades que debe realizar el órgano administrativo para garantizar el cobro del derecho fiscal, que nace de las normas sustantivas tributarias que establecen los deberes de los contribuyentes, así como las facultades administrativas de los entes administrativos, que tienen a su cargo la actividad recaudatoria.

Por eso resulta importante encontrar que en los últimos años se ha difundido, de manera amplia, que lo tributario resulta ser una actividad fundamental a tomar en cuenta dentro de la aplicación de la justicia; porque esta se materializa en la medida que existe una adecuada formulación de las leyes tributarias, que obliguen a los contribuyentes a cumplir con sus deberes hacia el fisco, pero, también a la existencia de una regulación legal efectiva de recursos contra el ejercicio ilegal de la actividad fiscalizadora de la administración tributaria.

Para que se tenga una mejor comprensión sobre este tema, no se debe olvidar ciertas nociones jurídicas fundamentales. Acudiendo a la teoría general del derecho que encuentra aplicación en esta materia, hay que recordar que el nexo o vínculo que se produce entre dos o más sujetos, a propósito de un “hecho-condición”, al cual una norma jurídica le atribuye ciertas consecuencias, es una relación jurídica.

Cabe limitar que, las consecuencias que atribuye la norma jurídica son en poderes y deberes y que, el objeto de la relación jurídica es una prestación, que puede consistir a su vez, en un dar, un hacer o un no hacer; en otras palabras, en una actividad o abstención, que el sujeto pasivo debe realizar a favor del sujeto activo. Esta prestación es precisamente la que integra el poder del sujeto activo y el deber del sujeto pasivo.

Es por ello que la relación jurídica tributaria tiene por objeto el pago del tributo. Al lado de ella, existen otras completamente distintas; algunas son accesorias, otras, independientes. Es decir, no es la única relación que surge a propósito del fenómeno



tributario, aunque sí es la más importante, pues las demás tienden de una u al pago del tributo.

En sí, la Administración Tributaria tiene un papel importante en la distribución del ingreso, por lo tanto, debe asegurarse de cobrarlos de tal manera que, se pueda sostener la equidad en su recaudación, (es decir que la contribución media sea mayor a medida que incrementan los montos de ingreso de los contribuyentes).

Lastimosamente, el impuesto a la renta para las personas naturales no es progresivo al momento de analizar la carga tributaria por contribuyente. El desconocimiento de la normativa tributaria y los escudos fiscales afectan a los primeros y últimos deciles de ingreso respectivamente.

Es necesario establecer controles sobre la base imponible declarada, debido a que son los contribuyentes de mayores ingresos aquellos que se deducen gastos (contemplados en la normativa tributaria), obteniendo un impuesto causado, que al relacionarlo con su ingreso total implica una contribución media impositiva menor, en relación a la de un contribuyente que se encuentra en condiciones económicas inferiores.

La comprensión de la composición y aplicación de los tributos y del sistema tributario guatemalteco, ayuda a saber no solo cuales son las obligaciones, sino también los derechos como contribuyentes. A su vez, permite a los encargados de planificar las finanzas nacionales, determinar cuáles son los criterios que, de aplicarse, serán más beneficiosos para la población; lamentablemente, en el país esto no es tomado en cuenta y los impuestos en vez de constituir un medio del que el Estado se vale para equiparar los beneficios de los habitantes, se constituye en el medio de sacarle más a los que menos tienen para beneficio de unos pocos.



CAPÍTULO II

2. Los elementos de los tributos

A las obligaciones, deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos, se les denomina relación jurídico tributaria, de la cual resultan derechos, facultades, obligaciones y deberes legales, tanto para el Estado como para los obligados a aportar tributarios; o sea, a partir de la existencia de esa relación jurídico tributaria, se derivan obligaciones y derechos materiales y formales, para el obligado y para la Administración tributaria, así como la posibilidad de imposición de sanciones tributarias al obligado, si el mismo no cumple con la ley.

La obligación tributaria nace en el momento en el que el Estado exige el pago de un impuesto a los contribuyentes. El Estado está facultado para establecer impuestos sobre las utilidades generadas en la realización de actividades y el contribuyente está en el deber de aportar de acuerdo a su capacidad de pago.

Existen dos clases de obligaciones tributarias: Las obligaciones tributarias sustanciales y las obligaciones tributarias formales. Las obligaciones sustanciales son aquellas en las que el Estado de acuerdo a la ley, puede exigir el cumplimiento de la obligación al contribuyente, en el momento en que exista un hecho generador, que dé origen a la obligación. Las obligaciones formales son las que facilitan el cumplimiento de la obligación, es decir, estas pretenden simplificar el procedimiento para el cobro y posterior pago del impuesto.

Teniendo claro lo anterior, podría deducirse que la obligación tributaria tiene su origen en los hechos generadores que constituyen base para la liquidación de impuestos, que han sido previamente establecidos por la ley.



2.1. Las obligaciones tributarias materiales

La obligación tributaria es la que en forma unilateral establece el Estado en ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica al hecho generador previsto en la ley”. Juan Miguel Irías Girón define que: “Obligación Tributaria es el vínculo jurídico de carácter personal, entre la administración tributaria y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al darse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y se conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”. El Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, que contiene el Código Tributario, regula en su Artículo 14 la definición legal de obligación tributaria y expone:

“Artículo 14.- la obligación tributaria es el 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, que surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley, y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”

Las obligaciones tributarias materiales contienen el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica, figura en determinado lugar y tiempo y con respecto de una persona, dando lugar a la pretensión crediticia tributaria, como hecho imponible.

Son normas que establecen tácita o expresamente quien es el pretensor, sujeto activo, y quien o quienes pueden llegar a ser los obligados al pago, sujetos pasivos. En otras palabras, las obligaciones tributarias materiales están contenidas en el derecho



tributario material que se define como el conjunto de normas jurídicas que la administración fiscal utiliza para comprobar si corresponde que determinada persona pague determinado tributo; y, en su caso, cuál será el importe que por tal concepto el Estado deba percibir; es decir, el derecho tributario material se ocupa nada menos que de la vital cuestión de decidir cómo se origina la pretensión fiscal de cobrar el impuesto a determinada persona.

Teniendo como elemento fundamental, la determinación de las obligaciones tributarias materiales, que es el hecho imponible, el cual es un presupuesto jurídico establecido por la ley para caracterizar cada tributo; en donde la realización de ese hecho origina el surgimiento de la obligación tributaria de pagar un tributo determinado, puesto que se considera que quien lleva a cabo el mismo, tiene la capacidad económica para contribuir a los ingresos fiscales.

El hecho imponible también sirve como elemento identificador del tributo a partir que las figuras impositivas se distinguen a partir del hecho imponible, tal es el caso de la diferencia entre el Impuesto Sobre la Renta, cuyo hecho generador es la renta que obtienen las personas físicas y jurídicas, y el impuesto sobre herencias, legados y donaciones, el cual grava la recepción de bienes que recibe una persona como resultado del fallecimiento de un tercero, por lo que se debe entender que el hecho imponible tiene varios aspectos, siendo uno de ellos el elemento objetivo que es el hecho mismo y uno subjetivo, integrado tanto por el sujeto activo del impuesto, así como por el sujeto pasivo del mismo.

Se debe establecer que el aspecto objetivo presenta un elemento material, otro espacial, uno cuantitativo y otro temporal, en donde el primero se orienta hacia el supuesto que las personas que llevan a cabo el hecho, tienen capacidad económica; el segundo, se orienta a explicar el lugar de realización del hecho imponible; el tercero, orientado a establecer el grado o intensidad con que se realiza el hecho imponible; mientras el cuarto se refiere al tiempo o plazo en que debe cumplirse el pago del tributo.



En ocasiones, la ley define un hecho imponible sin cuantificarlo, (por ejemplo, obtención de una licencia) y definido el hecho imponible determina la cuota tributaria a ingresar, que es la misma en todos los casos. Estos hechos imponibles dan lugar a tributos denominados fijos. En otras ocasiones, el hecho imponible es susceptible de cuantificación, y la ley determina que, según esa cuantificación, la cantidad a ingresar será diferente en cada ocasión; en estos casos, el tributo, que se denomina variable, define unos elementos de cuantificación de la cantidad a ingresar que son distintos y arrojan resultados distintos en cada liquidación. El aspecto temporal se refiere al momento de realización del hecho imponible.¹⁷

A partir que el aspecto temporal se orienta a establecer que es producido el tributo o que se devenga desde el momento que ocurre el hecho generador; es decir, desde ese instante nace la obligación de pagar, aunque también es de tener en cuenta que lo devengado y su exigibilidad no necesariamente coinciden en el tiempo, aunque la obligación haya surgido en un momento determinado, solo será exigible por la entidad tributaria en otro momento posterior.

Es a partir de esta diferencia entre el surgimiento de la obligación tributaria y el deber de pagarle a la autoridad tributaria, que se distingue entre tributos instantáneos y periódicos, siendo la diferencia en que el hecho imponible es distinto, desde el punto de vista de esta temporalidad en unos y otros.

Existe una obligación tributaria principal, que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria, la cual es una cantidad que se paga, precisamente, en concepto de tributo, por haber realizado un presupuesto que conlleva la capacidad económica, la misma nace por la voluntad de la ley, por lo que es una obligación de derecho público, siendo siempre una obligación pecuniaria.

¹⁷ Rodríguez Bereijo, Antonio. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Pág. 64.



El surgimiento de esta obligación tributaria principal, se da por imperativo de leyes, decir, por la realización del hecho imponible previsto en la ley, lo que conlleva la obligación de pagar un impuesto, por lo que no es fruto de un acuerdo de voluntades o un contrato, puesto que únicamente a través del procedimiento legal establecido para la creación de leyes impositivas, se puede hacer surgir esta obligación que, debido a su carácter, la ley no solo impone el nacimiento de la obligación, sino que establece todo su régimen jurídico.

Este origen en un imperativo legal, conlleva que la obligación tributaria principal tutela intereses de carácter público, no de relación entre particulares; por lo que las condiciones del ente público y de los sujetos obligados no son iguales, y sus relaciones no se dan en un plano de igualdad; pues la entidad tributaria tiene una serie de prerrogativas, facultades y potestades que no se atribuyen a los obligados tributarios, quienes únicamente tienen deberes.

La obligación tributaria principal es eminentemente pecuniaria de dar, porque se le impone al obligado la entrega de una suma de dinero, aunque la forma que este entrega adquiera carácter distinto, tal como sucede el hecho que algún tributo se pague mediante efectos timbrados o se pague, en los supuestos de imposibilidad de pago metálico, mediante bienes del patrimonio histórico artístico; ni por el hecho de que la ausencia de pago en el plazo establecido por la ley, ocasione un procedimiento de ejecución que pretende el embargo de los bienes del obligado.

Cuando el obligado no paga el tributo en tiempo, genera otras obligaciones materiales a su cargo, tales como la de pagar intereses, recargos o la de realizar pagos a cuenta, donde los intereses tienen un significado puramente patrimonial o de resarcimiento, en el sentido de que pretenden compensar a la Administración por el incumplimiento de la obligación de pago en tiempo, por lo que estos intereses son independientes de la obligación principal.



Asimismo, se encuentran los recargos, que son cantidades que se deben pagar además de la principal, siendo estos por declaración o autoliquidación extemporánea o fuera de plazo, aunque todavía se consideran hechos de manera voluntaria, principalmente porque el sujeto declare o autoliquide fuera de plazo, pero de forma espontánea; en estos casos, la ley le obliga a ingresar un recargo adicional, pero excluye al sujeto de responsabilidad por sanciones y, en ocasiones, de la obligación de pagar intereses. Aparte son los recargos de apremio, que se devengan cuando el sujeto ha dado lugar a que la administración tributaria debe acudir al procedimiento de apremio o de ejecución forzosa de sus bienes, para obtener el cobro.

También se le da un significado específico al concepto recargo para referirse al caso en el que el legislador establece un tributo, pero en vez de estructurar completamente una figura nueva, configura solo algunos elementos esenciales y la basa para su cálculo en otro tributo que ya existe, (por ejemplo, un recargo a favor de un determinado ente que se calcula en un porcentaje sobre la cuota a ingresar en concepto de Impuesto Sobre la Renta). Estos recargos no son sino unos tributos más, pero con caracteres parasitarios, en el sentido de que utilizan la estructura de otro.¹⁸

Además, existen los pagos a cuenta, los cuales tiene como función adelantar cantidades a cuenta de un tributo cuya cuota final se liquidará posteriormente; en donde, cuando se va a liquidar el tributo de manera definitiva, se restan los pagos a cuenta ya realizados, de forma que o bien se ingresa la diferencia o, si la cantidad ingresada a cuenta es mayor, la administración tributaria debe devolver lo ingresado en exceso, o bien lo autoriza como crédito fiscal para el próximo ejercicio.

Estos pagos a cuenta pueden ser a partir que un tercero lleve a cabo retenciones y las ingresa a cuenta del impuesto que habrá de pagar el obligado tributario principal, lo cual se da, principalmente, en el Impuesto Sobre la Renta, cuando el perceptor, le

¹⁸ Carrasco Iriarte, Hugo. **Derecho fiscal**. Pág. 25.



descuenta una cantidad al obligado, quien a su vez debe entregárselos a la Administración Tributaria en concepto de pago a cuenta del tributo.

También se pueden pagar como ingresos a cuenta, los cuales tienen la misma función que las retenciones, pero se establecen para el supuesto de que el obligado principal no reciba dinero en efectivo, sino un bien o un servicio, por lo que el tercero no puede retener monto alguno, por lo que debe aportar de manera personal, un monto a cuenta del tributo.

Por último, existe la modalidad de pagos fraccionados, en donde el propio obligado ingresa cantidades a cuenta del tributo que tendrá que hacer efectivo totalmente en un momento posterior, tal el caso de un comerciante quien abre una cuenta en la cual ingresa un porcentaje del impuesto cada cierto tiempo, para que al final, las cantidades ingresadas sean objeto de compensación, cuando se liquida definitivamente el tributo.

Claro que se da la posibilidad que un sujeto realice pagos fraccionados y a la vez soporte retenciones o ingresos a cuenta, los cuales cumplen una función de tesorería tanto para la administración tributaria como para el propio sujeto, pues permiten ir adelantando cantidades, con lo que se suaviza el pago de la cuota final al sujeto y se procura un flujo de ingresos más o menos continuo para las arcas estatales, lo cual le permite a la administración gubernamental, tener efectivo para las actividades diarias que requieren un flujo de caja permanente.

Por aparte, existe la sanción tributaria, la cual consiste en pagar una cantidad de dinero, en concepto de multa, por lo que la misma no tiene la naturaleza que deuda tributaria, como la cuota, los intereses, los recargos o los pagos a cuenta, por lo que, a partir de su carácter sancionador está sujeta a principios y a procedimientos especiales, para evitar abusos de la autoridad tributaria.

Es de tener en cuenta que la administración tributaria está sujeta a obligaciones de carácter material, dentro de las cuales se encuentra la devolución de las cantidades



que la normativa de cada tributo establezca, cuando el sujeto obligado ha pagado más de lo que las cantidades establecidas en cada tributo, devolución que puede hacer luego de la liquidación final del impuesto y dentro del plazo que normalmente se encuentra establecido en la ley.

Esta situación se da cuando un sujeto ha ido ingresando determinadas cantidades de dinero, porque un determinado tributo, por ejemplo, el Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas, -IRPF- obliga a que se vayan adelantando cantidades, y cuando se hace la liquidación final del tributo resulta una cantidad definitiva a ingresar inferior a la que se ha ido ingresando a cuenta, (por ejemplo, un sujeto ha ido sufriendo retenciones al percibir los sueldos sometidos a IRPF, y cuando hace la liquidación final del tributo la cantidad final a ingresar es inferior a la suma de las que ya lleva ingresadas como consecuencia de las retenciones que le han practicado; en este caso la Administración tiene que devolver el exceso en las condiciones y los plazos que las leyes establecen).¹⁹

La Administración Tributaria también tiene la obligación de devolver los ingresos percibidos indebidamente, tal el caso de que el sujeto haya realizado pagos que no tendría que haber realizado, por ejemplo, cuando por error ha ingresado un mismo tributo dos veces.

De igual manera, tiene la obligación de reembolsar el coste de las garantías que ha debido prestar a un sujeto. Por ejemplo, cuando el sujeto impugna un acto de la administración tributaria, según el cual tiene que ingresar una cantidad de dinero, la mera impugnación, (la mera interposición de un recurso), no suele implicar que la administración deje de ejecutar el acto, sino que seguirá con el procedimiento de cobro. Si el sujeto desea que dicho acto no se ejecute mientras se sustancian los recursos puede conseguirlo garantizando el importe adeudado y algunas otras cantidades mediante la constitución de una garantía. Si mediante resolución

¹⁹ Jiménez González, Antonio. **Curso de derecho tributario**. Pág. 57.



administrativa firme o sentencia judicial se declara que el acto impugnado improcedente, la administración ha de liberar la garantía; esto implica liberar las fianzas, avales u otras garantías presentadas, o devolver los depósitos hechos. En este caso la administración tiene que compensar al sujeto por los costes que la constitución de la garantía le haya supuesto.²⁰

Como se aprecia, tanto las obligaciones del sujeto activo del tributo, así como la administración tributaria, están debidamente establecidas en la normativa tributaria, por lo que se conserva el principio de legalidad en estas actuaciones, lo cual es muy importante, porque se evita abusos de parte del Estado y que el contribuyente tenga previamente establecido en las responsabilidades que incurre si incumple con sus obligaciones, así como los derechos que le asisten frente a la autoridad tributaria, permitiendo la transparencia, en la relación jurídica surgida a partir de la necesidad gubernamental de recursos financieros para su funcionamiento y del compromiso de los ciudadanos de aportar, de acuerdo a su capacidad de pago.

2.2. Obligaciones tributarias formales

Dentro de las obligaciones tributarias formales que tiene el contribuyente están la declaración y la autoliquidación, las cuales son deberes que sin ser pecuniarios son establecidos por la normativa tributaria a los obligados, aunque los mismos no sean deudores del impuesto, pero que cumplirlos son actividades relacionadas con las actuaciones definidas en los procedimientos tributarios.

En otras palabras, las obligaciones tributarias formales son requisitos establecidos en las diversas leyes tributarias cuyo cumplimiento es obligatorio y regularmente consiste en, por ejemplo: presentar la declaración de impuesto, concurrir a una citación fiscal, permitir la fiscalización de los libros de contabilidad, extender los comprobantes por las ventas efectuadas, conservar los documentos por un plazo determinado.

²⁰ Sánchez Gómez, Narciso. **Derecho fiscal**. Pág. 23.



Es de aclarar que, a pesar de que dichas obligaciones no conllevan el pago de un impuesto, su incumplimiento puede generar sanciones que pueden ser desde las de carácter pecuniario, hasta convertirse en delitos penales. En la legislación tributaria guatemalteca se encuentran reguladas las obligaciones tributarias formales en el Título III, Capítulo II, secciones primera, cuarta, quinta y séptima del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, que contiene el Código Tributario.

Se entiende que declarar es hacer del conocimiento de la Administración Tributaria la información necesaria o relevante para que, esta realice la imposición tributaria, a partir de la activación del hecho imponible; por lo que, al realizar la declaración, permite que se pueda realizar la liquidación de las obligaciones que convierten en cierta la cantidad de dinero que se ha de ingresar a las cajas fiscales.

Es por eso que la norma tributaria obliga al deudor a que declare la realización del hecho imponible y los datos necesarios para calificar las situaciones en las que se encuentra de acuerdo con la ley, con lo cual se puede calcular el importe a liquidar, lo cual es un procedimiento de autoliquidación, debido a que es el propio contribuyente quien realiza las operaciones necesarias para que el tributo se haga efectivo, lo cual verifica la autoridad tributaria y si es el caso, procede a que se rectifique la liquidación del impuesto, tanto si es liquidación o autoliquidación de la obligación tributaria surgida.

En el caso de las obligaciones tributarias formales a cargo de la Administración Tributaria, se encuentran las que se convierten en derechos y garantías para el obligado tributario, siendo una de ellas que se le permita al contribuyente que conozca el Estado de tramitación de los procedimientos, o la identidad de las autoridades o el personal a cargo de dichos procedimientos; que no aporte nuevamente documentos que ya ha entregado a las oficinas tributarias, que cuando se cite, además de establecer el día y la hora de la citación, también debe conocer con anticipación el motivo de la misma, así como los motivos para los que debe aportar documentos, si se lo exige la administración tributaria; además de que se le respete el carácter reservado de los datos personales del contribuyente, en poder del ente tributario.



Todas las obligaciones establecidas para el contribuyente, como para la Administración Tributaria por la ley, pueden ser materiales o formales, pero las mismas son de obligado cumplimiento por estos sujetos, quienes no pueden modificarlas o decidir libremente si las cumplen o no, por lo que esta relación jurídico-tributaria y sus elementos no pueden ser alterados por actos o convenios entre particulares, ni por la voluntad de la administración tributaria; es por eso que aspectos sustanciales como el crédito tributario a favor de la administración, es inalienable.

Este carácter de inalienabilidad, impide tanto al obligado tributario como al ente fiscal, alterar cualquier aspecto en relación con el contenido, forma o plazo de exigencia de los derechos y deberes que se incluyen en la relación jurídico tributaria, tanto de la principal, como de las accesorias o de las formales; esto porque en esa relación, se evidencian situaciones activas y pasivas para todos los sujetos implicados, puesto que la misma origina complejos vínculos entre la administración y los obligados tributarios.

La relación jurídico-tributaria establece además obligaciones formales, que no consisten en el pago de una cantidad, sino que se relacionan con la realización de actuaciones o de procedimientos tributarios. Todo este conjunto de derechos y obligaciones recíprocas es indisponible tanto para la Administración como para el sujeto pasivo del tributo.²¹

Al haber obligaciones tributarias de carácter o naturaleza material o formal, tanto a cargo del sujeto pasivo, como de la administración tributaria, los materiales se sustentan en el pago de una cantidad de dinero, siendo la principal la obligación de pagar la cuota tributaria, es decir, la cantidad que se paga precisamente en concepto de tributo, por haber realizado el hecho imponible. Junto a esta hay otras obligaciones materiales, como la de pagar intereses.

²¹ Sánchez Gómez, Narciso. **Derecho fiscal**. Pág. 24.



2.3. Los elementos de los tributos

Teniendo en cuenta que los tributos son la principal fuente de ingresos del Estado y que únicamente pueden ser establecidos por el Congreso de la República, los mismos, únicamente pueden ser exigidos por los entes públicos y nunca por sujetos privados, debido fundamentalmente a que los mismos son los que proveen de ingresos a la administración pública, para ser dedicados a satisfacer necesidades públicas.

De ahí resulta lógico establecer que el sujeto activo de los impuestos sea la administración tributaria, quien es el titular del derecho de crédito; sin embargo, puede suceder que, por mandato legal, se le atribuya a otro ente público la gestión, inspección o recaudación, pero el dinero recaudado siempre será de la entidad titular, por lo que se entiende la existencia de una delegación de competencias, pero no una sustitución de la titularidad.

Por otro lado, se encuentran los obligados tributarios, quienes son las personas individuales o jurídicas, así como las dependencias estatales a quienes la Ley tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias, siendo estos sujetos pasivos los contribuyentes, los sustitutos, los retenedores, los obligados a realizar ingresos a cuenta, los obligados a repercutir o los obligados a soportar la repercusión; así como aquellos a quienes la ley impone el cumplimiento de obligaciones formales.

Es decir que es obligado tributario, además del que realiza la actividad que se encuadra en el hecho imponible, quien tiene que retener el tributo por mandato legal, pero también lo es el sujeto que sin haber realizado ninguna acción que conlleve una obligación de tributar u obligación material de cualquier tipo debe informar a la administración tributaria, declaraciones generales.

Lo anterior es posible, porque determinados impuestos, como el Impuesto al Valor Agregado –IVA-, optan por atribuirles obligaciones, mientras que otros como el Impuesto Sobre la Renta –ISR- no los consideran sujetos a su tributación, sino



únicamente a los herederos o partícipes que tienen cuotas de participación en dichos patrimonios, salvo que, en determinadas circunstancias, sí se le establezca alguna obligación, como de información o retención.

En otras palabras, el contribuyente es el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible, el sustituto del contribuyente es el sujeto pasivo que por imposición de la ley y en lugar del contribuyente está obligado a cumplir la obligación tributaria principal y las obligaciones tributarias formales inherentes a la misma, pudiendo este, exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas.

Siendo el contribuyente quien realiza el acto que conlleva el hecho imponible, este debe asumir el pago del tributo, sin embargo, en determinadas situaciones, a la administración tributaria le resulta operativo establecer vínculos de delegación con terceras personas y exigirles a estas, el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales en nombre del sujeto pasivo; esta persona, sustituto, puede luego resarcirse del pago del impuesto exigiéndoselo al contribuyente.

La sustitución es una situación normal, pues la misma sucede cuando el sustituto no cumple la obligación de sustitución, porque haya habido ningún tipo de incumplimiento por parte del contribuyente, sino en el desenvolvimiento y cumplimiento normal de una situación prevista por la ley, porque entre contribuyente y sustituto existe un tipo de relación especial que hace que a la administración tributaria le sea más operativo relacionarse con este, puesto que aunque el sustituto no representa al contribuyente, sino que está definido como tal por la ley, al imponerle las obligaciones de aquel como suyas propias.

También existe la figura de los pagos a cuenta, los cuales son pagos anticipados a cuenta de un tributo que se liquidará posteriormente, siendo los mismos realizados de tres maneras; la primera, es la realización de pagos fraccionados, que se realizan por el propio contribuyente que en su momento realizará la liquidación final; la segunda consiste en retenciones realizadas por un sujeto, con ocasión de los pagos que le hace



a un tercero, a quien le retiene de la cantidad pagada, un monto que ingresa en las arcas de la administración tributaria a nombre del tercero, y a cuenta de la liquidación que este realizará en su momento.

En tercer lugar, existen los pagos a cuenta denominados ingresos a cuenta, los cuales funcionan de forma similar a las retenciones, pero sin que se produzca una detracción con ocasión del pago, pero se aplica cuando no existe un pago en efectivo sino a través de una entrega de bienes, por lo que no puede retenerle una cantidad monetaria, pero sí calcula una cantidad dineraria sobre ese bien o bienes y los entrega en las cajas fiscales, en nombre del contribuyente y a cuenta del Impuesto que dicho contribuyente liquidará en su momento.

Otro elemento a tener en cuenta es la representación legal, que se utiliza cuando el contribuyente o interesado no tiene capacidad de obrar o de ejercicio, por lo que la ley determina quién actúa por él como su representante legal.

En principio, se entiende que para el caso de las personas jurídicas, actuarán representándolas, las personas que ostenten la titularidad de los órganos a los que corresponda su representación, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes bien por ley o por acuerdo válidamente acordado, siempre que dicha representación resulte acreditada de manera fehaciente; o bien, si no se ha designado representante, de acuerdo con la ley, se considerará como tal el que ejerza la gestión o dirección de oficio, aunque si no es posible individualizar a ese representante, la ley establece que se considera representante a cualquiera de los partícipes o cotitulares.

También existe la representación voluntaria, la cual se expresa cuando el contribuyente puede actuar válidamente por sí, pero por cualquier motivo este decide nombrar a otra persona que lo represente, tales como un gestor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que el obligado haga manifestación



expresa en contrario o restrinja la representación a temas específicos, lo cual debe ser respetado por la administración tributaria.

Para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación. Sin embargo, para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, así como para solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos, y en los supuestos de procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores o de revisión, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en derecho que deje constancia fidedigna (ejemplo: escritura pública de otorgamiento), o mediante comparecencia del obligado tributario y declaración personal ante el órgano administrativo correspondiente.²²

La importancia que tiene la representación voluntaria, es que le permite al contribuyente cumplir con sus obligaciones tributarias, sin que las limitaciones de tiempo le impidan realizar las gestiones requeridas para cumplirlas en el plazo establecido, por lo que es importante que, si se incumple con cualquier requisito para que sea válida dicha representación, se tengan procedimientos para subsanarlo.

De otra parte, existe la sucesión en la deuda tributaria, la cual se refiere a las responsabilidades que adquieren los sucesores de las personas individuales, cuando estas fallecen, en donde las obligaciones tributarias pendientes se deben transmitir a los herederos en lo que corresponde, de acuerdo a lo regulado en la legislación civil en cuanto a la adquisición de los derechos y obligaciones de la herencia.

Un elemento importante es el domicilio fiscal, el cual es el lugar de ubicación del contribuyente, para las relaciones con la Administración Tributaria, a partir de considerar como válidas o correctas, las acciones que sean notificadas en el domicilio registrado por el sujeto pasivo del tributo; pues en caso contrario, aunque la autoridad

²² **Ibíd.** Pág. 25.



sepa que el obligado tributario vive en otro lugar, las notificaciones que realice en el mismo, no son válidas.

En el caso de las personas jurídicas, el domicilio fiscal también es el que tiene registrado ante la Administración Tributaria, pero si no tiene inscrito ninguno, la autoridad fiscal podrá considerar como domicilio el lugar donde se lleve a cabo la gestión y dirección de esas actividades, o bien el lugar donde se encuentre el mayor valor de bienes afecto para tales actividades.

Los contribuyentes deben comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la administración tributaria, porque el nuevo lugar de residencia y domicilio no producirá efectos mientras no se realice dicha comunicación. De acuerdo con esto, si un obligado tributario cambia de domicilio pero no lo pone en conocimiento de la Administración, las actuaciones que lleve a cabo la autoridad fiscal en el que todavía tiene registrado, son válidas y efectivas, aunque las desconozca el interesado; aunque es de tener en cuenta que, la administración tributaria tiene la potestad de comprobar y rectificar en su caso el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios, con fines de recaudación de impuestos, con lo cual se garantizará el efectivo pago de los mismos por parte de los obligados fiscales.

El último elemento de los tributos es la figura de los responsables, quienes, desde el punto de vista fiscal, son quienes han incumplido con sus obligaciones tributarias, en donde esta figura implica una ruptura previa en el cumplimiento de las obligaciones, tal el caso de un contribuyente que debiendo de haber ingresado el importe del tributo no lo hace, o la empresa que tenía que retener, o bien no retiene o retiene, pero no ingresa a la administración tributaria.

La responsabilidad viene siempre establecida por ley y se diferencia de la actuación en representación de un tercero, así como de la asunción voluntaria de obligaciones de otro. El responsable es el obligado tributario determinado por la ley, y previsto por esta para cumplir las obligaciones tributarias materiales del obligado principal (que



puede ser contribuyente, sustituto o retenedor) en el supuesto de que este no cumpla.²³

Se entiende que la figura del responsable, existe por mandato legal y es indisponible para los contribuyentes, así como para la propia administración tributaria, la cual se activa cuando hay un incumplimiento previo y tiene una función de garantía de cobro para la administración tributaria.

Es de hacer diferencia entre responsables solidarios y subsidiarios, siendo la primera, donde la administración tributaria se debe dirigir contra el responsable al día siguiente de la finalización del plazo voluntario de pago del obligado principal, si este no ha realizado el ingreso; mientras que, en la subsidiaria, la autoridad fiscal no puede actuar de esa manera, sino que para derivar su acción contra el responsable subsidiario debe intentar antes el cobro a costa del obligado principal y el responsable solidario, si lo hubiera, tanto en la fase administrativa, como en la fase judicial, cuando el contribuyente o el obligado subsidiario no acceden voluntariamente a cumplir con su obligación fiscal.

Lo anterior implica que tanto en el caso de la responsabilidad directa o subsidiaria, y salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la acción administrativa que surge para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables, comenzará con la audiencia previa al interesado, para que este responda a los requerimientos fiscales que se le realizan, hasta que finalice todo el procedimiento y no se finiquite lo debido, entonces, procederá la acción judicial.

O sea que, cuando la Administración Tributaria intenta cobrar lo debido por un contribuyente, antes debe realizar un acto formal de comunicación en el que se le ponga en conocimiento que se le considera responsable; este puede alegar que no

²³ Fernández, Juan José. **La recuperación de la deuda tributaria en América Latina.** Pág.38.



está obligado e impugnar este acto, así como la posibilidad de discutir tanto la cuantía que se le exige, así como su propia responsabilidad en la deuda cobrada.

Asimismo, si existen varios responsables, la responsabilidad puede exigírsele a cualquiera de ellos, quien puede responder de la totalidad de la deuda, quien, luego, puede repetir en contra de los demás o bien, cada responsable se obligue de un porcentaje del total de la deuda, que se vuelve por ello mancomunada.

2.4. La interpretación de las normas fiscales

Las normas fiscales, por su mismo carácter de orden público, determina que la interpretación, integración y aplicación, de las mismas, se haga conforme a la Constitución Política de la República de Guatemala, el Código Tributario, leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

Se trata de integrar las leyes para resolver los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria; sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.

Lo anterior es entendible, porque se debe evitar que a partir de una interpretación amplia se cometan abusos de derecho de la autoridad tributaria y que el contribuyente quede indefenso frente al poder fiscal del Estado; esto implica que en caso de conflicto entre leyes tributarias y leyes que regulan otras materias, deben prevalecer las primeras, especialmente si son relativas a la materia específica de que se trate; aunque en el caso de Guatemala, las situaciones no previstas, se regirán por lo dispuesto en la Ley del Organismo Judicial, en lo que sean aplicables.

Debe tenerse en cuenta que la aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se aplican desde la fecha en ellas establecidas, siempre que esta sea posterior a la emisión de la norma, pero si no se estableció fecha, empezarán a regir después de



ocho días de su publicación en el diario oficial; asimismo, cuando por reforma tributaria se estableciere diferente cuantía o tarifa para uno o más impuestos, estas se aplicarán a partir del primer día hábil del siguiente período impositivo, con el objeto de evitar duplicidad de declaraciones del contribuyente que afecten la seguridad jurídica tributaria.

Asimismo, se entiende que la posición jurídico-legal constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior, porque las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes.

De igual manera, es de tener en cuenta que las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de las actuaciones ante la administración tributaria, prevalecen sobre las anteriores, desde el momento en que deben empezar a regir; pero los plazos que hubieren principiado a correr y las diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación; esto implica que debe finalizar el año fiscal para que hasta el comienzo de siguiente período se aplicarán las reformas establecidas.

Se comprende, entonces, que son de aplicación estricta las normas que establezcan cargas u obligaciones a los particulares, las excepciones a las obligaciones fiscales, las infracciones y las sanciones, por lo que se considera que existe un método de interpretación especial, caracterizado por su literalidad.

El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a esta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador



es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.²⁴

No obstante, la práctica que más favorece al contribuyente es considerar que para la interpretación de las normas que establecen cargas, excepciones a obligaciones, infracciones y sanciones, se debe partir del texto literal de la norma, porque a partir de este procedimiento se garantiza la seguridad jurídica para el sujeto activo del tributo, aunque una sustanciación de los tributos, también permite a la autoridad tributaria tener delimitado claramente el marco dentro del cual lleva a cabo sus funciones, evitando una inadecuada o errónea interpretación de la obligación fiscal.

La aplicación estricta implica constreñir la aplicación de las normas única y exclusivamente a las hipótesis jurídicas y a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en la norma, una vez que se determine su alcance; esto significa que las normas donde se establecen cargas, excepciones a obligaciones, infracciones o sanciones, no pueden aplicarse a casos análogos o similares.

Por eso es que se establece que la aplicación de las normas fiscales que establecen cargas, excepciones a las cargas, infracciones y sanciones, deben tener una interpretación literal de las mismas para que su aplicación sea estricta, porque únicamente a las hipótesis que coincidan con lo señalado en la norma, corresponde la aplicación de esta, impidiendo con ello la ampliación o restricción de los supuestos fiscales, ni se puedan aplicar a casos similares.

“La interpretación de normas jurídicas se refiere a establecer el significado o alcance de las normas que se encuentran en los distintos ordenamientos o leyes jurídicas. Existen distintos métodos para la interpretación de normas jurídicas, entre estos: gramatical o literal, lógico o conceptual, histórico o evolutivo y sistemático, porque

²⁴ Delgadillo Gutiérrez, Luis. **Principios del derecho tributario**. Pág. 31.



las normas fiscales pueden interpretarse conforme a los distintos métodos de interpretación, no obstante, cuando se trate de normas que establezcan cargas, excepciones a las cargas, infracciones y sanciones, se debe partir del texto literal y su aplicación debe ser estricta”.²⁵

Desde esta perspectiva, en la interpretación de una norma legal de carácter fiscal debe tenerse en cuenta si establece cargas o beneficios a los particulares contribuyentes, para determinar que las mismas son de estricta aplicación, por lo que no es factible aplicar cualquier método permitido por la hermenéutica jurídica, a partir de lo cual debe examinarse si la disposición se refiere al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y si efectivamente, grava su esfera legal o patrimonial o bien contempla un beneficio.

En sí, se debe hacer conciencia que lo que realmente se necesita, es no tener que crear más impuestos, sino por lo contrario, lo que se debe hacer es ampliar las base de los contribuyentes evitando seguir creando cargas tributarias sobre los que ya existen por supuesto contemplando que los gobiernos deberán hacerle frente el costo político que representaría dicha medida; realizando así, una adecuada aplicación de los principios tributarios, constitucionales y doctrinarios para que se pueda crear tributos más eficaces y respetuosos a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de dichas obligaciones, creando en la población que paga sus contribuciones, una sensación de equivalencia en relación entre lo que paga y los servicios que recibe, situación que generara cierta incertidumbre en los contribuyentes. Por la mala aplicación del gasto público.

Puesto que los impuestos siempre han constituido el sustento básico del presupuesto gubernamental, así que los ingresos que recibe el Estado por la recaudación son exclusivamente del Estado, esto quiere decir que un este existe, si tiene la capacidad de recaudar.

²⁵ Delgadillo Gutiérrez, Luis. **Principios del derecho tributario**. Pág. 32.



En consecuencia, el conflicto de la recaudación tributaria es la poca cultura de la tributación de los ciudadanos, ya que no son conscientes del gran impacto que origina el gran desinterés por contribuir con Guatemala. Observándose que más que ser un problema económico e institucional, se trata de una cultura ideológica; elementos que, al estar arraigados en las sociedades, son difíciles de cambiar. Lo cual llevará un largo tiempo lo cual implica un cambio de actitud en las autoridades, una actitud de tolerancia, de apertura, de colaboración, así como una visión de largo plazo.



CAPÍTULO III

3. Las exenciones tributarias

Si bien es cierto que el cumplimiento de la obligación del pago de los tributos está normado legalmente, es un hecho que en toda la normativa fiscal presenta algún caso de exención tributaria, situación que se da cuando una norma tributaria determinada establece que, en ese supuesto concreto, no se producirá la obligación de pagar el tributo.

Es de entender que, en la exención, aunque se produce el hecho imponible, no se genera la obligación de pago del tributo, porque al existir una norma legal donde se establece un supuesto específico especialmente aplicable a él, regulando que no se producirá la obligación de pago del tributo, a partir de establecer un supuesto para que se active la exención, la cual, al encontrarse vigente como norma liberatoria tiene un efecto constitutivo, puesto que si la norma fiscal que establece la exención es derogada, la actividad contemplada tributariamente se realizaría en condiciones normales; es decir, no habría excepción al pago de la obligación tributaria.

Normalmente las exenciones, que en principio suponen una merma de los principios de capacidad económica, igualdad y generalidad, se establecen en atención a la tutela de otros principios constitucionales que el legislador considera dignos de protección, y para incentivar ciertas conductas consideradas deseables como, por ejemplo, la actividad inversora de los sujetos, o la tutela de ciertos entes o situaciones. En otros casos las exenciones son puramente técnicas, esta situación, que se produce con cierta frecuencia en el Impuesto al Valor Agregado –IVA-, pretende evitar situaciones que considerando el sistema tributario en su conjunto serían ilógicas y darían lugar a resultados incoherentes. En ocasiones la exención es



rogada, es decir, para que sea aplicable tiene que solicitarse por el obligado tributario al ente público.²⁶

La exención tributaria, como figura jurídico legal, tiene gran importancia en el ordenamiento jurídico guatemalteco y en la política fiscal del país, porque, además de ser un instrumento jurídico, cuyo objeto es principalmente, generar equidad donde no la haya, es útil como instrumento para incentivar ciertas áreas de la economía, evitar problemas que propicien el decremento en la recaudación de impuestos, así como el perjuicio en los contribuyentes cuyos ingresos o residencia se localizan en diversos países.

De igual manera, la exención es un instrumento del que se vale el derecho internacional para crear y preservar las relaciones entre los Estados, fundando la figura en el principio de reciprocidad, así como para promover las inversiones de capital internacional en los países que otorgan esta figura fiscal; siendo importante señalar que, como tendencia, las exenciones no pueden ser permanentes o definitivas ni a favor de personas determinadas, sino que deben ser abstractas, generales e impersonales.

La exención tributaria, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica, conectada íntimamente con el hecho imponible e inspirada y ajustada con los principios jurídicos que conforman el ordenamiento jurídico, la cual provoca un efecto jurídico concreto: el sometimiento a un régimen jurídico que se caracteriza por el no nacimiento o, el nacimiento en forma reducida de la obligación tributaria material, por lo que la exención es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación ciertos hechos o situaciones imposables, por razones de seguridad, conveniencia o política económica.²⁷

²⁶ Isidoro Cuevas, Guadalupe Lorena. **La exención tributaria**. Pág. 43.

²⁷ Salinas Arrambide, Pedro. **La exención en la teoría general del derecho tributario**. En: **Volumen 12 de Colección de estudios jurídicos / Tribunal Fiscal de la Federación**. Pág.163.



La exención fiscal, es la condición jurídica de origen constitucional, c legalmente, dirigida a un grupo de sujetos a quienes, aun cuando se produue. supuestos fácticos que hacen surgir la relación tributaria, no les son imputables, a partir de lo cual no nace la misma a la vida jurídica.

Al hacer referencia a la exención, se trata de todos aquellos supuestos previstos por la norma fiscal que quedan liberados de la obligación contributiva por razones sociales, económicas y políticas, sobre todo, tienden a proteger a las personas de bajos ingresos, en dinero o en especie, o que carecen de ellos, también llevan como finalidad impulsar actividades agrícolas, ganaderas, artesanales, industriales, prestación de servicios de diversa índole a la colectividad, o cuando se trate de bienes del Estado destinados a un servicio, público.²⁸

Esto significa que una excepción se orienta a la creación de una condición diferente ante la regla general de generación de una prestación fiscal, instituida en la legislación tributaria, orientada para fines de política pública, principalmente hacia aspectos orientados a la justicia y la equidad hacia la población.

La exención resulta ser, entonces, una situación jurídica en cuya virtud el hecho o acto que debiese ser afectado por el tributo en forma abstracta, es dispensado de pagarlo por disposición especial, la cual está determinada por la política fiscal del Estado, sea en función de fomentar una actividad social, evitar el cobro a las personas que no tienen la capacidad económica para cumplirla o bien para promover la generación de empleo, a partir de lo cual se establece la no exigibilidad de la deuda fiscal.

La exención es en sí un privilegio, una ganancia o prerrogativa que se concede a una persona liberándola de una obligación al concedérsela, lo cual significa dispensarla del cumplimiento de la responsabilidad de pagar el monto de esa obligación, para lo cual se tiene en cuenta, muy especialmente, la capacidad contributiva de la misma.

²⁸ **Ibid.** Pág. 164.



Esto se debe a que, si percibe una renta mínima, se entiende que no tiene obligación contributiva, a partir de lo cual se le puede dispensar del cumplimiento de una obligación que no puede cumplir por no tener capacidad para contribuir al gasto público; por lo cual, en este caso, se considera que la exención que otorga la ley no tiene otro valor que el de un reconocimiento por parte del Estado de la inexistencia de la obligación de pagar impuestos y, por lo mismo, no es contraria a la ley.

La exención en el pago de los tributos o contribuciones, por lo que se define como aquella figura jurídico tributaria por virtud de la cual se elimina de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones gravables por razones de equidad, de conveniencia o de política económica, para lo cual tiene lugar cuando una norma contempla que en aquellos supuestos expresamente previstos en ella, no obstante producirse el hecho imponible, no se desarrolle su efecto principal: el deber de pagar el tributo u obligación tributaria.²⁹

Esta situación implica que la exención no es una simple liberación total o parcial de la obligación tributaria, pues de ser así, lo que haría es confundirle con la bonificación y con la remisión o condonación, debiéndose tener en cuenta que la exención contempla una hipótesis legal que lo ampara, un impuesto para que nazca la obligación y la liberación de la deuda como consecuencia del hecho impositivo.

Estos elementos permiten establecer que, la exención en materia tributaria consiste en que, conservándose los elementos de la relación jurídico-tributaria, se libera de las obligaciones fiscales a determinadas personas, por razones de equidad, conveniencia o política económica.

En otras palabras, la exención de un gravamen se refiere a la figura jurídica tributaria por virtud de la cual, se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o sujetos imponibles, por razones de equidad, conveniencia o política económica, aun

²⁹ **Ibid.** Pág. 165.



cuando se conservan los elementos de la relación jurídica tributaria; sujetos, el objeto, la cuota, la tasa o la tarifa.

También se puede considerar a la exención como una técnica impositiva, que, sin alterar los elementos de la relación jurídica tributaria, libera de la obligación de pago nacida, por razones de equidad o política económica, a determinadas personas o respecto de ciertos hechos, para ajustar el tributo a la realidad económica o social actual, al tenor de una valoración particularizada de los principios de justicia tributaria.

Se entiende, entonces, que la exención no impide que surja la obligación del pago de un impuesto, sino que la obligación efectivamente aparece al colocarse el sujeto en algún supuesto de hecho imponible previsto en una norma y, posteriormente, mediante otra norma del mismo nivel, se releva al sujeto del cumplimiento de la misma, por lo que aun cuando se produzca la realización del presupuesto de hecho del tributo y del supuesto de exención, es normalmente que de manera simultánea, se paralizan los efectos que se derivan de la realización del primero.

Es importante tener en cuenta que no debe confundirse la exención con la figura de la dispensa, ni tampoco debe considerársele un privilegio, pues de ser así consagraría tratamientos diferenciales, generando los privilegios prohibidos por la ley, pues, aun cuando las exenciones sean de tipo subjetivo, las mismas están sustentadas, ya sea en razones de capacidad contributiva o de política económica, por lo que no se trata de una liberalidad sin fundamento jurídico-legal.³⁰ (sic)

Existen coincidencias en establecer que la exención deriva de una relación jurídica tributaria autónoma, lo cual constituye una excepción a la regla general de causación, pues, aunque normalmente las razones por las que se otorga, son de política económica y por falta de capacidad contributiva por parte del sujeto pasivo destinatario, la misma se dirige a un grupo de sujetos identificables bajo ciertos criterios, atiende a

³⁰ Herrera Molina, Pedro Manuel. **La exención tributaria**. Pág. 43.



ciertos principios constitucionales tributarios específicos y en esencia, c
prevista en una la ley.

Luego de la descripción de los elementos de la exención, se entiende que la misma es una figura jurídico tributaria establecida en una norma con jerarquía de ley, mediante la cual se libera o se reduce la obligación de pago de un impuesto, previamente establecida, atendiendo a razones de equidad y política económica, dirigida a cierto grupo de personas que encuadren en el supuesto de hecho exento y al tenor de una valoración particularizada de los principios constitucionales aplicables, en materia tributaria.

También la figura de la exención tributaria tiene gran importancia en el ordenamiento jurídico y en la política fiscal, económica y social del país, pues además de ser un instrumento jurídico, cuyo objeto es, principalmente, generar equidad donde no la haya, es útil como instrumento para incentivar ciertas áreas de la economía, evitar problemas que propicien el decremento en la recaudación de impuestos, así como el perjuicio en los contribuyentes cuyos ingresos o residencia se localizan en diversos países.

De igual manera, esta figura es primordial en las relaciones que los diferentes países tienen con el resto del mundo, pues la exención también es un instrumento del que se vale el derecho internacional para crear y preservar las relaciones entre los Estados, fundando la figura que es objeto de nuestro estudio, en el principio de reciprocidad. No obstante, lo anterior, el estudio de las exenciones tributarias ha sido escaso dentro de la doctrina, y es un tema poco estudiado en comparación con otros temas en su materia, pero lo que resulta más grave es que también es poco regulado dentro del derecho. Por los motivos expuestos, resulta imprescindible conocer la ubicación de las exenciones fiscales dentro del ordenamiento jurídico vigente, por lo que se pretende, en el presente trabajo, analizar la institución de la exención tributaria y su ubicación actual en el derecho.



Para conocer el método mediante el cual se deben interpretar las normas que establecen exenciones, es necesario dejar en claro que la naturaleza de este tipo de normas está íntimamente ligada a la naturaleza de la norma de imposición, por lo cual se rigen bajo el mismo método interpretativo.

En términos generales, interpretar una norma significa desentrañar su contenido para poder aplicarla, pero para cualquier estudio sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias debe estarse a lo que dispone el Código Tributario, el cual prevé que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas son de aplicación estricta, mientras que otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

Hay ciertas discusiones que se han encontrado durante esta investigación, pues hay quienes opinan que la interpretación estricta, literal, gramatical o *a priori* de las normas de exención ha quedado superada y que ahora el intérprete cuenta con todo un cúmulo de métodos de interpretación que el derecho pone a su alcance y aseguran que "(...) en materia de interpretación de normas constitucionales de exenciones tributarias no existen criterios interpretativos específicos, así como todos a su vez asumen cierta relevancia para cada caso particular sin existir preeminencia de unos sobre otros".

Salinas Arrambide y Luis Recasens Siches, aseguran que ningún jurista puede escoger un método de interpretación como el correcto repudiando a los demás, pues cada uno cuenta con particularidades que pueden ser aplicadas dependiendo el caso de que se trate.

Hay quienes afirman que la exención no es una norma excepcional, puesto que este tipo de normas son las que contravienen o contradicen un principio general, lo que no sucede con las exenciones, ya que si bien, es deber de todos los ciudadanos contribuir con el gasto público, la no imposición de los hechos o personas que sean considerados como no idóneos a tales efectos no traen como resultado una contradicción sino una



limitación. Por el contrario, hay quienes opinan lo contrario, que en las excepciones ocurre siempre.

De ahí que sea claro que su aplicación deba ser en forma estricta, pues afecta el nacimiento y cuantía de la obligación tributaria, de suerte que es lógico inferir que al igual que las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares, la interpretación del alcance de sus elementos esenciales solo debe efectuarse cuando de su análisis literal, en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, no cuando se trate de sus elementos accidentales, en los que su interpretación puede realizarse aplicando cualquier método interpretativo en materia jurídica.

Las normas que establecen cargas a los particulares y excepciones a estas son de aplicación estricta, al resto de las disposiciones fiscales será aplicable cualquier método de interpretación jurídica. De lo anterior se advierte que la norma establece dos etapas, a saber: la primera, de la interpretación jurídica, que tiene por objeto precisar cuál es el significado de la norma que se estudia, para lo cual debe acudir a su análisis gramatical, sistemático, histórico, causal y teleológico, entre otros, lo que permite determinar con precisión qué dice la norma, cuál es la proposición que ella contiene, cuál es su exacto significado y, por ende, dejar al descubierto la voluntad e intención del legislador y, la segunda en la que se aplicará o concretará a un caso específico, la hipótesis cuyo sentido se desentrañó, para lo cual debe atenderse a otros criterios interpretativos diseminados en el orden jurídico, que permiten que prevalezca la estructura orgánica del sistema normativo, y su aplicación no puede tener lugar cuando se desentraña el significado de la disposición de observancia general, sino únicamente cuando se realiza su aplicación al caso concreto.

Ahora bien, sobre los puntos de vista mencionados existen dos posturas: la primera de quienes piensan que las normas que establecen exenciones deben y pueden interpretarse con cualquier método. La segunda postura se integra por quienes piensan



que las normas que establecen exenciones deben ser interpretadas m' método estricto.

Pelayo menciona que las normas tributarias, así como las normas de exención, no son excepcionales, sino todo lo contrario, dado que pertenece a la misma categoría de las demás normas jurídicas, por lo cual se les aplican los mismos métodos interpretativos. Pelayo señala que el Artículo 5o del Modelo de Código Tributario para América Latina prevé que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, pudiendo llegar a resultados restrictivos o extensivos, por lo cual considera que se pueden aplicar uno o todos los métodos de interpretación, tanto para las normas impositivas como para las que establecen exenciones.

Puede deducirse que la frase "aplicación estricta", quiere decir que, sin importar el método interpretativo que se utilice, el resultado de este es el que la norma tiene que aplicar estrictamente; es decir, sin extenderla a supuestos diferentes u otorgarle alcances o efectos distintos. De ahí se logra entender claramente que, de acuerdo con lo planteado, es importante asumir que una cosa es interpretar estrictamente una norma y otra es el método interpretativo.

Interpretar estrictamente no es equivalente a la interpretación literal o textual, sino que consiste en fijar los exactos alcances de la norma, que en el caso de las normas que prevén exenciones tributarias, el alcance es dejar de estar sujeto a la obligación fiscal, o bien, seguir estándolo parcialmente. En cambio, el método interpretativo se refiere a la forma de aproximarse al entendimiento de la norma a través de los diversos métodos existentes como el histórico, teleológico, funcional y hermenéutico, a fin de fijar los alcances de ese precepto. En síntesis, aplicación estricta quiere decir no darle mayores alcances o efectos distintos a los que le corresponden a la norma, ni hacer extensiva su aplicación a un supuesto diferente, sea cual fuere el método de interpretación jurídico que se emplee.



Es de tener en cuenta que al hacer referencia en que la exención establecida en una norma con jerarquía de ley, es porque la misma no se encuentra en leyes nacionales, sino que también, esta figura está contemplada en múltiples ordenamientos de carácter internacional, como son los tratados en los que Guatemala es Estado Parte.

3.1. Interpretación de las normas que establecen exenciones

El método mediante el cual se deben interpretar las normas que establecen exenciones, debe tener en cuenta que la naturaleza de este tipo de normas está íntimamente ligada a la naturaleza de las normas impositivas, por lo cual se rigen bajo el mismo método interpretativo.

Asimismo, es de tener en cuenta que interpretar una norma significa desentrañar su contenido para aplicarla, pero en el caso específico de las exenciones, se debe tener en cuenta lo establecido en el Código Tributario sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias; el cual prevé que, las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, son de aplicación estricta, mientras que otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

Hay quienes opinan que la interpretación estricta, literal, gramatical o *a priori* de las normas de exención ha quedado superada y que ahora el intérprete cuenta con todo un cúmulo de métodos de interpretación que el derecho pone a su alcance y aseguran que en materia de interpretación de normas constitucionales de exenciones tributarias no existen criterios interpretativos específicos, así como todos a su vez asumen cierta relevancia para cada caso particular sin existir preeminencia de unos sobre otros.³¹

³¹ **Ibid.** Pág. 44.



Sin embargo, en el caso de las exenciones, aunque especial, la misma no es la exención sea una norma especial, puesto que este tipo de normas son las que contravienen o contradicen un principio general; lo que no sucede con las exenciones, ya que si bien, es deber de todos los guatemaltecos contribuir con el gasto público, la ausencia de imposición de los hechos o personas que sean considerados como no idóneos a tales efectos no traen como resultado una contradicción sino una limitación, por lo que debe interpretarse al igual que las demás normas tributarias.

Esta naturaleza similar de las normas tributarias y las que establecen exenciones, implican que deben interpretarse con un método de interpretación estricta, que implica no darle mayores alcances o efectos distintos a los que le corresponden a la norma, ni hacer extensiva su aplicación a un supuesto diferente.

3.2. Origen de los presupuestos del hecho exento

El hecho exento tiene su origen, en un criterio de selección racional del legislador sobre los presupuestos que contemplan las normas impositivas, la cual tiene ciertos límites establecidos en el ordenamiento jurídico que se deben tener en cuenta, por lo que se entiende que el mismo debe tener un origen sustentado en fundamentos jurídico-legales válidos y vigentes.

Un ejemplo de lo expuesto es que si al crearse la norma impositiva el legislador tuvo presente el principio de capacidad de pago, la selección que deberá hacer para crear legalmente, los presupuestos de hecho exentos, tendrán como fundamento el mismo principio.

De igual manera, se entiende que si el legislador, al crear la norma impositiva tomó en cuenta fines extrafiscales, la justificación del creador de los presupuestos de hecho exento, tendrá que tener en cuenta fines extra fiscales, sean estos de política económica o social, pero también deberá estar a lo dispuesto en los principios constitucionales tributarios aplicables.



De ahí que se considera como peculiaridad del hecho exento, la previa exención del hecho imponible, ya que la exención tributaria depende de la norma impositiva, es decir, para que exista una exención es necesario que existan dos normas del mismo nivel, una que establezca la imposición del tributo y otra que declare la exención.

Se debe considerar que, debido a que la aplicación de la exención se dirige a los impuestos, por regla general, todos estos pueden ser objeto de exenciones, pero algunos impuestos difícilmente podrían ser objeto de esta; tal es el caso de los impuestos aplicados a las actividades suntuarias o bienes de lujo, pues no habría justificación para ello.

El hecho exento tiene un elemento objetivo el cual está dado por el hecho imponible con independencia de la persona que lo realiza; o sea que este elemento existe, cuando la exención se concede atendiendo a la determinada naturaleza o característica de la operación que previamente estaba gravada.

Teniendo en cuenta este elemento se encuentra que existen aspectos como lo material, que consiste en una situación de hecho sobre la que recae la exención tributaria, el espacial, que consiste en que la exención se produce en un determinado lugar, zona o territorio, tal el caso de las exenciones en el ámbito estatal.

También se encuentra el aspecto temporal, que consiste en la indicación del momento en que se considera realizado el presupuesto de hecho exento, así como el cuantitativo, encontrándose este último en la medición del elemento objetivo del presupuesto de hecho exento, porque el mismo se trata de un indicador que determina a partir de qué cantidad se entra en el presupuesto de hecho exento, lo cual implica un parámetro orientado tanto para la administración tributaria, como para el individuo, que permite determinar si encaja o no en el perfil económico.

Asimismo, el hecho exento tiene un elemento subjetivo, el cual consiste en el vínculo que une a la persona beneficiada, con el elemento objetivo, el cual está presente



cuando la exención se concede en consideración a determinadas características de la persona, por ejemplo, su capacidad contributiva.

También, se encuentran las políticas de hecho exento ya que la aplicación de las exenciones puede atender además a otros fines llamados fines extrafiscales, que tienen como objetivo, entre otros: motivar la inversión privada para ciertos sectores, atraer la inversión extranjera mediante exenciones a la importación o exportación de ciertos bienes; proteger la industria nacional de la competencia de la industria del exterior; promover el desarrollo económico del país estimulando el establecimiento y desarrollo de industrias nuevas o necesarias para este; generar cambios en el comportamiento de algunas industrias para beneficio del medio ambiente.³²

De igual manera, las exenciones resultan de una política orientada al impulso de la investigación, favoreciendo la promoción de becas para dichos fines, lo que a su vez permite establecer relaciones con el exterior, a través de convenios de cooperación con países que tienen institutos investigativos, con lo cual se muestra que buena parte de las exenciones, atienden a diversas políticas y no solo a procurar equidad tributaria donde no la haya.

Al configurarse todos y cada uno de los elementos que integran el presupuesto de hecho exento, se produce como consecuencia jurídica la exención tributaria. Ahora bien, cabe preguntarse entonces: ¿cuál es el origen de los presupuestos de hecho exento? Este hecho parte de un criterio de selección discrecional y racional del legislador sobre los presupuestos que contemplan las normas impositivas. Esta selección a pesar de que es discrecional, cuenta con ciertos límites establecidos en el ordenamiento jurídico que el legislador tendrá que tomar en cuenta. Hasta este punto, llevamos que el presupuesto de hecho exento debe tener un origen justificado y debe estar sustentado en fundamentos jurídicos.

³² Ortega Maldonado, Juan Manuel. **Lecciones de derecho fiscal**. Pág. 77.



Los fundamentos a los que se hace referencia, son los principios generales que derivan de la Constitución Política y que son aplicables a la materia tributaria. Por ejemplo, si el legislador al crear la norma impositiva tomó en cuenta el principio de capacidad contributiva, la selección que deberá hacer el legislador para crear los presupuestos de hecho exento tendrá como fundamento el mismo principio; en este mismo sentido, si el legislador creador de la norma impositiva, lo que tomó en cuenta para la creación de esta fueron fines extrafiscales, la justificación del legislador creador de los presupuestos de hecho exento, deberá atender igualmente a fines extra fiscales, ya sean de política económica o social, pero también deberá estar atento a lo dispuesto en los principios constitucionales tributarios aplicables.

Por tanto, la peculiaridad del hecho exento, es la previa existencia del hecho imponible, ya que, como se mencionó al iniciar esta investigación, la exención tributaria depende de la norma impositiva; es decir, para que exista una exención es necesario que existan dos normas del mismo nivel: una que establezca la imposición del tributo, y otra que lo quite o declare la exención. En este sentido, cabe preguntarse: ¿todos los presupuestos de hecho exentos hacen referencia a cualquier hecho imponible? La respuesta es afirmativa; sin embargo, hay que tener presente lo que menciona Salinas citado anteriormente, pues considera que debido a que la aplicación de la exención se dirige a los impuestos, por regla general, todos estos pueden ser objeto de exenciones; pero algunos impuestos difícilmente podrían ser objeto de esta, tal es el caso de los impuestos aplicados a las actividades suntuarias o bienes de lujo, pues no habría justificación para ello.

3.3. Naturaleza jurídica de las exenciones

Debe tenerse en cuenta que al hacer referencia a la exención, se le debe entender la misma como una parte de la legislación tributaria de carácter público, lo que hace que constituya una condición jurídica de carácter objetiva, que genera un efecto desgravatorio especial, a partir de normas positivas expresas, por lo que no resulta pertinente hablar de una norma de exención, sino de meros aspectos legales que



limitan el hecho imponible o los elementos cuantitativos del tributo, sea por una exoneración total o una parcial; sin embargo, las mismas no contienen manuscrito independiente de la norma de sujeción, la cual determina el nacimiento de la obligación tributaria cuando se realiza el hecho imponible.

Esto da como resultado señalar que no es adecuado escribir que el derecho a no pagar determinado tributo o bien, satisfacerlo en una cantidad menor de la que corresponde pagarla a otros contribuyentes, sino explicar que la obligación tributaria está exenta o se aplica con un monto más reducido, de acuerdo como lo define la norma tributaria en relación al hecho imponible, porque la exención no constituye un derecho subjetivo, sino una situación objetiva, configuradora del tributo.

Si en un momento determinado y bajo ciertos presupuestos, la Ley exonera del pago de impuestos a los vehículos de los funcionarios del servicio exterior, ello no otorga a los beneficiarios, que fueron nombrados bajo esas condiciones, una exención indefinida en el espacio y el tiempo, ni un derecho adquirido o una situación jurídica consolidada a su favor, en el sentido de que aquellas no puedan ser modificadas nunca jamás, puesto que esto implicaría crear una limitación a la potestad impositiva del Estado (creando una inmunidad indefinida), que no contempla la propia Constitución Política.³³

Debe tenerse presente que las exenciones son concedidas en relación a determinadas condiciones sociales o económicas, que son establecidas como parte de una política fiscal y reguladas por el legislador; a partir de lo cual, las mismas pueden ser derogadas o modificadas por una ley posterior, si las condiciones para las cuales fueron creadas han variado o se han cumplido los objetivos que se establecieron cuando cobraron vigencia, puesto que tal proceder no resulta arbitrario por sí solo, sino que es consecuencia de ser una respuesta a los requerimientos fiscales del país y en el

³³ Salinas Arrambide, Pedro. **Op. Cit.** Pág. 165.



entendido de que su aplicación lo será hacia el futuro, es decir, que surti partir de su vigencia.

Aunque es una realidad que sí se establece un derecho subjetivo de exención a favor de los sujetos pasivos o hechos que la ley haya establecido previamente, por requerimiento gubernamental a partir de una política económica o social, una omisión o desconocimiento de esta norma vigente, por parte de las autoridades tributarias correspondientes, significa una afectación al principio general de derecho relacionada con la seguridad jurídica y de la garantía constitucional de la irretroactividad de la ley.

Esta similitud de efectos entre la exoneración y la no sujeción tributaria, a nivel doctrinal, en algunos supuestos resulta difícil su distinción, ante lo cual se debe intentar hacerlo desde diversos criterios, con la finalidad de explicar la especial naturaleza jurídica de estas figuras, y la función distinta que tienen en el sistema tributario, tales como la estructura del precepto, interés o fin querido por el legislador y el contenido de la norma, o su interpretación.

Asimismo, se pueden analizar desde el punto de vista formal, que por cierto, es el criterio que más aceptación ha tenido, puesto que se parte del estudio de la estructura jurídica de las figuras, tal el caso de la no sujeción, pues la misma es bastante sencilla, por cuanto deja por fuera el hecho imponible, siendo, para efectos del tributo concreto, irrelevantes, al escapar de su ámbito, de manera que no surge jurídicamente la obligación tributaria; motivo por el cual no cabe eximir o liberar de deberes que no tienen fundamento legal.

Expuesto de otra manera, se entiende que, a partir de haber sujeción no hay realización del hecho imponible, por cuanto la misma norma que lo regula, establece los hechos cuyo ámbito no abarca, lo que determina que las normas de no sujeción son muy sencillas, en tanto especifican la realidad, al aclarar lo que es.



Por su parte, las exenciones tienen una estructura mucho más compleja que se integra con un precepto tributario de sujeción, y una disposición exoneradora que convierte el hecho imponible exento, cuyo presupuesto de hecho se halla comprendido en el precepto de sujeción. Así, las normas exonerativas delimitan, conforman y modulan el hecho imponible, pueden ampliar o reducir los hechos o a los sujetos hasta desfigurar casi por completo el presupuesto normativo; de manera que bien puede estimarse que determinan el alcance y proyección del hecho que se grava (exoneración objetiva) o al sujeto gravado (exoneración subjetiva).³⁴

Partiendo de estos supuestos es que se genera la norma de sujeción, lo cual no debe entenderse como la obligación de pago, porque la norma exoneradora nulifica los efectos de su verificación habitual, a pesar que se haya producido el hecho imponible, de lo cual surge el deber de realizar la prestación tributaria, pero este no se cumple en virtud de la exención, lo cual se verifica en relación directa con el hecho imponible.

De igual manera, pueden diferenciarse a partir de los fines que persiguen alcanzar, lo cual se logra establecer a partir de la finalidad o función de la norma, de manera que se busca establecer el objeto de la exención o de la no sujeción; a partir de lo cual, se estima que constituye el elemento substancial, porque atiende, no solo al interés inmediato tutelado por la norma en cuestión; sino por fin público de justicia que inspira y busca la norma, en donde lo primero atiende a una política fiscal o económica determinada o bien, de acuerdo a los criterios establecidos en líneas de decisión de política social.

En este sentido, se ha tratado de definir la posibilidad de que exista un elemento a ser tomado en cuenta por el legislador al momento de diferenciar entre estas figuras; o sea, establecer la posibilidad de definir una diferenciación legislativa entre la exoneración y la no sujeción tributaria, a partir de establecer o integrar principios y criterios que establezca el legislador para garantizar esta diferenciación.

³⁴ **Ibid.** Pág. 40.



De tal suerte que se ha estimado que las exenciones encierran un contenido positivo de justicia, o en general, de interés público que se quiere tutelar, en virtud del cual, la norma tributaria antepone esa necesidad a la del pago del tributo, y sacrifica el interés recaudatorio propio de la norma tributaria, en donde la norma de exención incorpora un contenido de justicia que se proyecta sobre el hecho imponible, configurándolo y codefiniéndolo; mientras que la norma de exención no es una norma excepcional o de negación del tributo, sino una norma que incorpora un contenido positivo cuyo fundamento válido se encuentra en la proyección de los principios de justicia o de los fines concretos de la política social o económica.³⁵

De ahí que las normas de exención no son convertibles en subvenciones, a partir que la presencia de las mismas en el ordenamiento jurídico fiscal, dista mucho de ser meramente accidental y su aplicabilidad es irrelevante, al asignársele un contenido orientado al principio de justicia y demás fines constitucionales, pero tampoco las normas de no sujeción pueden seguir siendo puramente formales, sino que también revisten un carácter positivo.

A partir de lo expuesto, se considera que a la exención se le otorga un contenido positivo y reanimador, por lo cual es insuprimible por acto de autoridad administrativa o fiscal, motivo por el cual corresponde al legislador, al determinar su creación, valorar y hacer un pronunciamiento expreso de ese especial contenido, especialmente la finalidad que se busca alcanzar; también se debe tener en cuenta la finalidad de la exención, desde el punto de vista del contribuyente, en tanto atiende a la protección de sus intereses, sea reduciendo o eximiendo o excluyendo la carga tributaria.

Caso contrario sucede en los supuestos de no incidencia, donde no puede detectar interés alguno que haya sido tomado en cuenta por el legislador, por no tutelarse valores ni intereses jurídicos individuales, principalmente porque no existe fin público que se busque alcanzar, tampoco proyección particular alguna de los principios de

³⁵ Mabarak Cerecedo, Doricela. **Derecho financiero público**. Pág. 97.



justicia, puesto que, al no existir un fin propio, ni principio material que fundamente estas normas, no puede darse ese deber de contribuir, propio del derecho tributario; de ahí que al no haber sacrificio, no hay evaluación legal de estos hechos jurídicos.

Teniendo en cuenta los elementos expuestos, es que se puede determinar la diferenciación entre la exoneración y la no sujeción tributaria, a partir de un nuevo elemento: la convertibilidad de ambas normas; de suerte, que mientras que la exención puede ser sustituida por una subvención, la no sujeción no admite esta condición, pues se trata de hechos irrelevantes para el ordenamiento jurídico, por lo que es común que en la legislación tributaria, se utilicen en forma indistinta, aunque desde el punto de vista teórico o doctrinario implican diferentes figuras, con finalidades distintas.

De manera que los resultados son ciertamente decepcionantes, no solo porque el uso que el legislador hace de ambos institutos no responde con normalidad a la más o menos impecable distinción que, desde la perspectiva formal o material, ha suministrado la doctrina, sino porque del uso que hace no se llega a apreciar un criterio de diferenciación claro, permanente y homogéneo, no se desprende criterio o rasgo que fundamente la diversa utilización; se puede afirmar que en una gran mayoría de ocasiones el legislador utiliza ambas categorías como institutos fungibles.³⁶

Es por eso que no está demás argumentar que las normas de no sujeción son utilizables como normas de interpretación, sea para aclarar los supuestos, sujetos o hechos, que no están cubiertos por el hecho imponible, por lo que su función esencial en el derecho tributario es la de completar la determinación concreta del hecho imponible, mediante la mención de supuestos de no sujeción; mientras que, en las normas en donde se establecen exoneraciones, es clara la realización del hecho imponible, pero en virtud de la exoneración, no hay obligación de pago, lo cual no sucede en los casos de las normas de no sujeción.

³⁶ **Ibid.** Pág. 98.



Es por eso que, por falta de rigor doctrinario, y tal vez, por desconocimiento del legislador, se genera un problema de técnica legislativa, lo cual tiene como consecuencia que se haya desnaturalizado la utilización de estas figuras tributarias, así como la incorrecta calificación de estos institutos, lo que ha llevado a las prácticas comunes en los sistemas tributarios, como las siguientes:

- a.- supuestos claramente comprensivos del hecho imponible, pero que se exceptúan de la obligación tributaria como no sujetos, en vez de exentos;
- b.- supuestos que no entran dentro del hecho imponible (no sujeción), pero se les califica como exentos;
- c.- supuestos, que sin cumplir el presupuesto de hecho (no sujeción), se contemplan como sujetos al impuesto;
- d.- supuestos en los que se permite al sujeto pasivo optar entre la sujeción y la no sujeción; y
- e.- supuestos de confusión normativa entre la sujeción y no sujeción al comprobar la regulación de mecanismos de devolución en supuestos de no sujeción”.³⁷

Estas confusiones tienden a la homologación de los efectos jurídicos de estos institutos, a partir que se produce el no pago de la obligación tributaria, así como la utilización de fines distintos a los que le son propios en razón de su origen jurídico, conllevando con ello a que se haga uso de un hecho imponible demasiado amplio, que comprende una universalidad de situaciones, los cuales son delimitadas a través de las prácticas de las normas de no sujeción y de las exoneraciones; lo cual trae como resultado, que en muchas ocasiones, situaciones similares sean tratadas como no sujetas y exentas, en una misma ley; o que se intente modificar la estructura del hecho imponible.

³⁷ **Ibid.** Pág. 99.



De esta manera, es claro que no resulta viable acudir al uso de normas de no sujeción para dejar de cumplir la obligación tributaria, a partir de esa finalidad asumida por medio de las normas que exoneran, ante ello los legisladores deben establecer la realidad a la que está orientada, y definir lo que está excluido a partir de la norma de no sujeción.

Por eso es que en la técnica legislativa se establece que al definirse el ámbito del tributo, establece los criterios para su imposición, por lo que si se quiere excluir la obligación tributaria de los supuestos que quedaron incluidos en el hecho imponible, ello únicamente es posible y lógicamente legítimo, realizarlo por medio de las normas de exención, pero no se deben utilizar las de no sujeción, a partir de ello es que la función asignada a las normas de no sujeción para regular esta tarea, es impropia de su naturaleza jurídica, de manera que si lo que se busca es establecer otros objetivos, se deberían de utilizar otras técnicas orientadas hacia la desgravación, en especial, la exención.

3.4. Exenciones y exclusiones tributarias

Así como existen diferencias entre las normas de no sujeción con las de exención, también se producen entre estas y las normas de exclusiones tributarias, manifestándose estas en la problemática de la determinación de la sujeción a la normativa tributaria, puesto que se trata de normas que aclaran o interpretan la norma tributaria para facilitar la determinación tributaria.

Las exclusiones se caracterizan por su finalidad meramente técnica: matizan el hecho imponible para evitar supuestos de doble imposición o casos en que la cuantía de la renta gravada se considera prácticamente nula. Por tal motivo, se ha estimado que el precepto de la exclusión tiene la misma ratio que el de las normas de no sujeción; de tal suerte que el primero delimita el segundo. En tal sentido, han



sido entendidas como normas de exención técnica, en tanto tie instrumentalizar la racionalidad del sistema en el mismo se encuentra inserto.

Esta figura jurídica tributaria puede enfocarse también a partir de la aplicación de los diversos criterios de sujeción, en función de la característica territorial que adopta el modelo tributario latinoamericano, el cual se caracteriza por adoptar el sistema del territorio o de la fuente, por el cual el Estado se atribuye el poder de gravar los hechos impositivos que se originan o tienen efectos en su territorio, prescindiendo de la nacionalidad, el domicilio o la residencia del sujeto de los mismos.

El modelo latinoamericano difiere del sistema anglosajón y europeo, los cuales se caracterizan por adoptar el sistema de renta mundial, de manera que grava las ganancias obtenidas en el exterior por los nacionales o sociedades nacionales, por los residentes o domiciliados en su Estado, cualquiera que sea el lugar o territorio en que ellas tengan su fuente, por lo que, consiguientemente, afectan impositivamente las rentas generadas en su propio territorio, correspondan ellas a nacionales, o extranjeros, residentes o no en su jurisdicción.

Estos modelos dan respuesta diferente al conflicto que surge entre diversos sistemas tributarios a partir del ejercicio de la potestad tributaria, nacional y la local, así como internacional, derivada de una doble la vinculación de un hecho imponible, específico con el sujeto activo de la obligación tributaria, puesto que cada uno le da solución diferente, en donde el latinoamericano lo hace a partir de la fuente interna a través de exenciones y acreditaciones, mientras los otros a partir del factor externo o internacional, a través de los tratados o convenios internacionales, de orden bilateral o multilateral.

Ante esta realidad se produce la discusión acerca de la existencia de la doble o múltiple tributación, por la diferencia entre modelos o sistemas de imposición, lo cual afecta de

³⁸ Washington, Lanziano; Valdes Costa, Ramón. **Teoría general de la exención tributaria**. Pág. 32.



manera grave la inversión y el desarrollo económico de cualquier país, esper los que están en vía de desarrollo, generando posturas teóricas y acciones prácticas tanto desde los países industrializados y subdesarrollados, como de los organismos internacionales.

En Guatemala, la legislación tributaria tiene mecanismos para evitar la doble imposición y regular la exención, lo cual está determinado mediante una norma que establezca el supuesto del no pago, y que de esta manera, se motiva en la creación de una situación de beneficio para el contribuyente; y la acreditación, que considera como crédito fiscal lo pagado en otro sistema u obligación tributaria, debiéndose tener en cuenta que deben tratarse de tributos similares o de la misma naturaleza, así como que sean acreditables en la misma proporción en que se pagó el impuesto que no debía pagarse. Otro elemento que limita la potestad tributaria del legislador es la inmunidad, en la cual existe una ausencia de la obligación tributaria, o la no incidencia de la misma, respecto de determinados sujetos por disposición constitucional o tratados de Derecho Internacional.

En este sentido, no es unánime el parecer respecto de la bondad y oportunidad de esta práctica. Al respecto, resulta ejemplarizante el caso de la Constitución brasileña, que contiene una norma de esta índole, la cual ha sido duramente criticada, bajo la consideración de estimarse que más bien crearía una confusión del instituto con el de las exoneraciones, en este caso, del grado máximo (constitucional), teniéndose en cuenta que operan en niveles distintos. De tal suerte, que el régimen de inmunidades se convierte en uno de excepción tributaria, en tanto regula los beneficios que se les otorgan a algunos funcionarios, única y exclusivamente con criterio funcional, esto es, condicionado y supeditado al ejercicio de determinados puestos públicos, por cuanto implica una excepción a la aplicación igualitaria del ordenamiento jurídico común.³⁹

³⁹ **Ibid.** Pág. 35.



Es de entender que el régimen especial de inmunidades y privilegios se protege el cuerpo diplomático, consular o de organismo internacional, es para la actividad que representan y la función pública que realizan estos funcionarios, por lo que la norma tributaria confiere y reconoce esos privilegios mientras se ocupe el cargo; por lo que, la cesación del mismo conlleva la de los privilegios a él anexos.

Supuestos en los que la Ley fiscal considera un hecho imponible sujeto al impuesto, pero a cuyo sujeto pasivo exime de la totalidad del pago, ya sea por razones de política económica o por aplicación de los principios tributarios de generalidad y justicia.

Son las excepciones previstas por la ley en favor de determinados contribuyentes que quedan así, liberados de la obligación de pagar un determinado tributo. En consecuencia, el contribuyente beneficiario de la exención se encuentra, según la norma legal que establece el tributo, sujeto al mismo; pero la misma ley, en consideración a determinadas circunstancias, lo declara exento del tributo. Dicho de otra forma, es la privación de efectos constitutivos de obligaciones tributarias respecto de ciertos hechos o en relación con ciertas personas, normalmente incluidas en el supuesto del hecho imponible, mediante una norma de carácter excepcional.

La exención tributaria, por tanto, no debe confundirse con los supuestos de no sujeción, que delimitan el hecho imponible, dejando fuera del mismo determinadas situaciones que no entran en la proyección del tributo; en cambio, las exenciones tributarias se refieren a hechos imponibles que deben tributar, y que son liberados de tal obligación por voluntad de la ley.

Puede afirmarse entonces que las exenciones son circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan el efecto del hecho generador de los impuestos, de tal modo que, aunque este se realice no nace la obligación tributaria. Araújo Falcao expone que en la exención se debe el tributo porque la obligación existe, pero la misma ley dispensa de su pago; esto porque se tipifican los elementos del hecho generador, pero por razones



económicas, políticas, sociales o financieras la ley expresamente exime de impuesto al sujeto pasivo de este, operando las exenciones como tipos neutralizantes totales del efecto del hecho generador, de modo que no nace la obligación tributaria.

Debido a lo expuesto, se considera que, en el sistema latinoamericano en general y guatemalteco en particular, es más adecuado identificar la figura de la inmunidad fiscal, con el modelo establecido respecto de las misiones diplomáticas, como consecuencia de las obligaciones contraídas por los Estados Partes que suscribieron la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.





CAPÍTULO IV

4. Situación actual de las perspectivas del Impuesto al Valor Agregado

4.1. Situación y perspectivas del Impuesto al Valor Agregado

Inicialmente, es importante tener claro que el Impuesto al Valor Agregado –IVA- es un impuesto indirecto, es decir, que grava el consumo y por ende recae en el consumidor final. Es por ello, que es el impuesto que tiene mayor alcance en la población, ya que es pagado “en teoría”, por las personas que adquieren productos y servicios en el país, ya que dicho impuesto siempre está incluido en el precio final del bien o servicio. 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, y en opinión personal, debería ser casi el único impuesto vigente en el país.

Poniendo en contexto lo anterior, con los montos recaudados por la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, de Guatemala, 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 representan más del 40 % del total recaudado hasta la fecha. Como se observa, el impacto que este impuesto indirecto tiene sobre el total de los impuestos que el fisco recauda, es sumamente material. No obstante, lo anterior, los contribuyentes, por lo general, subestiman efectuar el cálculo adecuado de dicho impuesto, así como la forma idónea de documentar tanto el débito como el crédito fiscal, y algunos empresarios creen que el IVA les afecta sus ganancias.

Es importante considerar que el IVA es un impuesto que requiere contar con un conocimiento adecuado, para determinar de manera correcta el monto del impuesto a enterar a la Administración Tributaria. En línea con esto, en la práctica se han



presentado casos en donde el contribuyente no tenía conocimiento que situaciones particulares que legalmente se encuentran gravadas con el IVA, por ser una de las situaciones “especiales” establecidas en la Ley, como es el caso de traspaso de título de propiedad de vehículos y motocicletas, para los cuales aplica una tarifa establecida en la Ley, así como la venta o permuta de bienes inmuebles, cuando es de la segunda venta en adelante, la cual pagaría el 3 % de timbres fiscales y no el 12 % en concepto del IVA. Es decir, que no en todos los casos gravados aplica una tarifa del 12 %.

Adicionalmente, el contador o financiero de la organización debe tener el conocimiento adecuado y actualizado, respecto a los criterios que la SAT haya adoptado recientemente, con el fin de poder anticiparse a documentar o identificar las debidas contingencias que podrían repercutir en los resultados financieros de la compañía, por ejemplo, el no contar con controles internos eficientes, para corroborar que la documentación que se reciba cuente con los requisitos legales correspondientes.

Con el objetivo de apoyar al sector empresarial en la capacitación profesional de sus ejecutivos, se ha realizado para fortalecer el sistema tributario una serie de cursos de *Diplomados en Gestión y Actualización Tributaria*, con el propósito de que el sistema tributario tenga un mayor auge en la población guatemalteca, y se desarrolle mayor conciencia por tener una cultura tributaria que genere mayor recaudación tributaria.

La recaudación tributaria es una actividad realizada por la administración pública orientada al cobro de las deudas tributarias, sea las liquidadas por el ente recaudador o por el sujeto pasivo en los plazos previstos en las normas tributarias; asimismo, se refiere a los otros ingresos públicos establecidos legalmente tales como las tarifas públicas, multas de tráfico o las sanciones pecuniarias, todo lo cual se realiza a partir de la potestad de auto tutelaje que habilita al Estado para dictar los actos declarativos de derechos y a proceder a su ejecución si es necesario, sin perjuicio de la facultad conferida al contribuyente a acudir posteriormente ante el control jurisdiccional, siendo la obligación tributaria una relación forzada entre el acreedor que es el Estado y el



deudor que es el ciudadano sujeto a impuestos, siendo una obligación porque las autoridades fiscales la pueden exigir coactivamente. Según el código tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en el Artículo 14: “la obligación tributaria es el vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales”.

Según Arriola, *“Los procedimientos de recaudación como parte de la función recaudatoria, tiene como uno de sus principales componentes, estar relacionada con la obligación tributaria del contribuyente y con otras actividades gestoras, entendidas en un sentido amplio, en donde la misma se relaciona con el procedimiento de recaudación, lo cual da como resultado la extinción de la obligación tributaria, lo que resulta a partir de la conexión evidente entre el vencimiento de esta y los plazos del procedimiento de recaudación en periodo voluntario así como, en general, entre el pago y la recaudación; además, esta relación implica vincularse con otros aspectos directamente en concordancia con los tributos, tal el caso del procedimiento de liquidación, porque se convierte en un presupuesto que garantiza el derecho estatal al ejercicio de la actividad recaudatoria al determinar el monto del impuesto y su exigibilidad”*.⁴⁰

En todos estos casos es tarea del ente recaudador establecer los procedimientos adecuados para que el contribuyente cumpla de manera pronta y efectiva, el pago de los tributos y así evitar reducir las posibilidades de que la tesorería estatal carezca de efectivo para suplir la caja chica de las dependencias públicas, por lo que debe realizar las acciones necesarias para que fluyan las liquidaciones de impuestos, con lo cual los

⁴⁰ Arriola, Adolfo. **Derecho fiscal**. Pág. 9.



recursos financieros necesarios lleguen a donde se les requiere, evitando con ello la paralización de las actividades públicas por falta de efectivo.

Obviamente, cuando los gastos implican grandes sumas de dinero, se debe recaudar recursos durante un período más amplio, pero se trata, fundamentalmente, que se facilite al contribuyente el pago de los tributos, con lo cual el Estado tendrá recursos para las actividades cotidianas y acumulará los necesarios para los desembolsos mayores, salvo que los mismos provengan de préstamos o donaciones o bien se establezca un procedimiento diferente o específico para financiar la actividad u obra pública; sin embargo, lo que importa es que los ingresos por la vía tributaria son los más fluidos y accesibles para disponer de ellos, los cuales permiten garantizar la continuidad cotidiana de las actividades públicas, lo cual únicamente deja de suceder cuando existen causas de fuerza mayor como desastres naturales o bien por hechos sociales como una huelga ilegal o una protesta social que impida a los contribuyentes cumplir con su obligación tributaria, especialmente ahora que se pueden realizar las declaraciones de impuestos por la vía electrónica.

El actual sistema de IVA está concebido de tal modo que los ingresos generados por el impuesto sean recaudados directamente por el Estado miembro en cuyo territorio se consumirán presumiblemente los bienes y servicios vendidos. Para ello ha sido necesario establecer normas complejas de localización de las operaciones. Así, existen más de 25 normas distintas para determinar el lugar en que debe gravarse una operación, lo que obliga, entre otras cosas, a los operadores a desglosar su volumen de negocios entre los diversos Estados miembros a los que corresponde su imposición, y contribuye a la fragmentación del Mercado Interior.

De ahí que el IVA. Haya perdido el carácter objetivo que, en principio, podía atribuírsele, puesto que el régimen fiscal aplicable, depende de elementos sujetos a la apreciación del vendedor y tan diversos como:



- a) El lugar de establecimiento del vendedor y del comprador.
- b) La situación fiscal del comprador.
- c) El número de identificación a efectos del I.V.A. del comprador.
- d) La persona que organiza el transporte, así como el lugar de partida o llegada del mismo.
- e) La naturaleza de los servicios prestados.
- f) El volumen de negocios realizado por el vendedor en el Estado miembro de llegada de los bienes.

A las dificultades que supone la correcta aplicación del impuesto se añaden los problemas con que se enfrentan las empresas a la hora de deducir u obtener la devolución de las cuotas de IVA soportadas en Estados miembros en los que no estén establecidos.

Dado que el régimen actual se basa, siempre que sea posible, en el seguimiento físico de los movimientos de bienes, resulta ahora inadecuado frente al sistema de actividad moderno de las empresas. Esta herencia del pasado impide que la imposición se sustente en las operaciones comerciales, tal como se contabilizan en la empresa, y constituye un serio obstáculo para el desarrollo que el Mercado Único debería propiciar para todas ellas, y sobre todo para las pequeñas y medianas, que deberían aprovechar plenamente las nuevas posibilidades que ofrece el mercado europeo.

La subsistencia de tal concepción es, por otra parte, un factor de inseguridad jurídica, tanto para los operadores como para las administraciones, enfrentados todos ellos con la dificultad de verificar elementos de hecho, tales como el transporte con destino a otro Estado miembro, cuando no existe ninguna posibilidad real de comprobar su veracidad de manera concluyente.

Por otra parte, el régimen actual resulta inadecuado frente al desarrollo del sector más dinámico de la economía europea y mundial, a saber, los servicios internacionales, que escapan o podrían escapar cada vez más a la aplicación del IVA, aun cuando el



consumo se sitúe en la comunidad. Así, la legislación actual no puede garantizar una tributación correcta en sectores tales como el de telecomunicaciones, en el que se han registrado espectaculares avances tecnológicos. Asimismo, actividades que anteriormente eran asumidas exclusivamente por servicios públicos son desempeñadas, cada vez con mayor frecuencia, por empresas privadas; de ahí que las excepciones establecidas en favor del sector público hayan quedado desfasadas y originen un falseamiento de la competencia cada vez más perjudicial, tanto para el sector público como para el privado.

Si bien existen divergencias de aplicación desde que se implantó el sistema común de IVA, debido al propio método de introducción (directivas que confieren numerosas facultades y opciones a los Estados miembros), sus repercusiones son hoy mucho mayores por la experiencia de los operadores con la legislación y sobre todo con su aplicación de Estados miembros distintos de aquel en que están establecidos o realizan sus actividades habituales. Las “divergencias” del “sistema común del IVA” entre Estados miembros, que se consideran, cada vez más, el obstáculo más pernicioso dentro del Mercado Único, son de origen diverso: regímenes especiales, opciones y facultades otorgadas por la directiva, excepciones temporales o transitorias no suprimidas, otras excepciones autorizadas por el Consejo, normas no incorporadas al ordenamiento jurídico nacional o diferencias de interpretación de las disposiciones comunes, dan lugar a aplicaciones divergentes entre unos Estados miembros y otros.

Sin embargo, para el año dos mil dieciocho en la recaudación tributaria se observan aspectos importantes relacionados a los principales impuestos que representan el 74.7 % de la recaudación total, siendo estos el Impuesto a la Renta y el IVA total, la administración tributaria estableció el año 2018 como año del combate a la defraudación y contrabando aduaneros, para lograr este objetivo, la SAT realizó propuestas de políticas de control basadas en procesos de gestión de riesgo e inteligencia aduanera, que contribuyan a minimizar los riesgos aduanero.



Los resultados de estos esfuerzos se observan en un crecimiento interanual del 29.9% respecto al 2017 y una brecha positiva respecto al presupuesto de Q840.8 millones esto impulsado principalmente por un mejor desempeño en la recaudación de los impuestos asociados al comercio exterior.

Durante el ejercicio fiscal 2018, las autoridades de SAT se focalizaron en esfuerzos para establecer las herramientas y las bases que le garanticen aumentar la percepción del riesgo en los contribuyentes, a través de acciones y objetivos estratégicos que permitieran aumentar el cumplimiento tributario y aumentar el control en las aduanas del país, en pro del aumento de la recaudación.

Con la finalidad de implementar el nuevo Régimen de Factura Electrónica en Línea –FEL– y con ello permitir a la SAT contar con la información de facturación en línea que incluye un sistema de consultas avanzadas como modelo de control de la información, se pretende mejorar las tareas de control y por ende reforzar la percepción de riesgo por parte del contribuyente.

Asimismo, se ha avanzado en proveer a la Agencia Virtual de una opción gratuita y se pondrán a disposición del contribuyente módulos que facilitan información relevante para el cumplimiento tributario. En este sentido el Directorio de la SAT, mediante el Acuerdo 13-2018, autorizó el establecimiento de un Régimen de Factura Electrónica en Línea –FEL–; posteriormente, este cuerpo colegiado, aprobó la contratación de los servicios en la “nube” para que funcione como plataforma tecnológica donde funcionará todo el sistema de factura electrónica. Finalmente, en octubre de 2018, se autorizó al primer certificador del régimen FEL y se tiene en proceso de autorización a cuatro entidades, 30 contribuyentes habilitados y 373 contribuyentes debidamente notificados por parte de la SAT.

En cuanto a los esfuerzos por dar mayor capacidad recaudatoria en las aduanas, se han implementado acciones para disminuir los tiempos de despacho de importación, sin que se observe una pérdida de control. Dentro de las acciones que se



implementaron con el objetivo de hacer más eficiente la operación, permitiendo la disminución de los tiempos de despacho, se encuentran: a) Capacitación y fortalecimiento de la base de valor: A partir de 2018 se ha puesto en funcionamiento la segunda etapa del Plan de Fortalecimiento de la Administración de Valor en Aduanas, la cual abarcó lo siguiente: mejoras al sistema de duda razonable en la verificación inmediata: esto simplificará la gestión administrativa en el proceso de la determinación en aduana de las mercancías Automatización de la emisión de dictámenes de clasificación y certificados de laboratorio. Analítica de valores de riesgo en base de valor b) Simplificación de procedimientos: revisión de los principales procedimientos que son aplicados en el proceso de despacho aduanero

Dentro de los objetivos estratégicos que se planteó la SAT destaca: a) aumentar la recaudación de impuestos a través de factores conductuales, cobros de saldos exigibles, coordinación entre las intendencias de fiscalización y aduanas, mayor ampliación en la cobertura de acceso a consultas WEB, definición de un nuevo registro tributario unificado, la ampliación de la base tributaria. Recuperar el control en aduanas mediante la continuidad de la implementación del marchamo electrónico, implementación de Unión Aduanera Guatemala-Honduras, implementación de acciones tendentes a reducir el contrabando, mejora en infraestructura de aduanas y aumento en la percepción de riesgo.

El rendimiento de los objetivos estratégicos que se planteó SAT se vieron afectados por factores externos e internos, de los externos destacan la variación en el tipo de cambio de la moneda nacional y la oscilación en el precio internacional del petróleo; de los internos están los relacionados con aspectos legales tales como las resoluciones emitidas por la Corte de Constitucionalidad relacionadas con la suspensión del acceso a la información bancaria, que interfirió en los procesos de fiscalización y aumento en la percepción de riesgo, además de estos factores, también existieron aspectos de índole político que coadyuvaron en la ralentización de la economía nacional.



El ejercicio fiscal 2018 da cuenta de un cierre preliminar de recaudación tributaria orden de Q58,835.6 millones equivalentes a 10 % como porcentaje del PIB, resultado refleja un crecimiento de 3.8 % (Q2,151.5 millones), respecto a lo observado en el año anterior, dentro de los factores positivos que permitieron este crecimiento están el impulso positivo en el IVA total que superó lo observado en 2017 en Q1,545.8 millones, además destacan impuestos como el de solidaridad, los derechos arancelarios a la importación, el de derivados del petróleo, el de circulación de vehículos, el de distribución de bebidas, el de cemento y el de regalías e hidrocarburos compartibles, en los aspectos negativos destaca la caída en el Impuesto Sobre la Renta, el cual no alcanzó lo observado en 2017 dejando de recaudar Q70.6 millones.

La recaudación tributaria respecto a la meta de presupuesto generó una brecha positiva de Q840.8 millones, esta brecha se generó en impuestos como al patrimonio, IVA total, al cemento y regalías e hidrocarburos compartibles que sumados dan Q1,341.8 millones; el resto de impuestos no alcanzaron la meta, de los cuales destacan impuestos como los derechos arancelarios a la importación, derivados del petróleo, circulación de vehículos e impuesto a la primera matrícula entre otros.

El ISR, luego de vencimientos importantes como la liquidación anual en marzo y el pago trimestral de abril mostró fluctuaciones importantes, a finales de abril se observaba una brecha positiva acumulada de Q236.7 millones (a esta fecha la meta de presupuesto incluye Q1,127.2 millones por concepto medidas administrativas) respecto a la meta de presupuesto y un crecimiento interanual de 4.5 %, para julio mes en el cual se realiza el segundo pago trimestral del año, se observó una brecha positiva de Q549.9 millones y un crecimiento interanual menor al del primer trimestre, este comportamiento del ISR denotaba que de continuar con ese ritmo, la meta de presupuesto no se alcanzaría al final del año según cifras preliminares no se recaudaron Q5.7 millones, respecto a la meta de presupuesto y Q70.6 millones respecto a lo observado en el año anterior.



Como se indicó con anterioridad el Impuesto al Valor Agregado total generó una brecha positiva respecto a la recaudación observada en 2017 por Q1,545.8 millones, para el caso del IVA doméstico se observa un crecimiento interanual de 2.3 % esto en gran medida al impulso positivo en el crecimiento de las remesas familiares que acumuladas a diciembre reflejan una variación interanual de 13.4 %, es importante anotar que, si bien se observó una pequeña recuperación en la dinámica en la economía nacional que medida a través del Producto Interno Bruto, el cual en cifras preliminares (3.0 %) refleja un aumento, respecto a lo observado en 2017 cuando se crecía en 2.8 %.

El IVA de importaciones mostró un crecimiento de 9.5 % respecto a lo observado en 2017, influenciado principalmente por una mejora en comercio externo que medido a través de las importaciones gravadas registran un incremento en el volumen importando de 8% al mes de noviembre, otro factor importante a analizar son las oscilaciones de precios internacionales del petróleo WTI, que presentaron una ligera recuperación en el precio por barril respecto a lo observado en 2017 ubicándolo en US\$66.19 por barril mientras que en 2017 se encontraba en un precio medio de US\$50.95 dólares. En términos de productividad del Impuesto al Valor Agregado total, presenta un cambio en la tendencia luego de un marcado descenso de los últimos tres años, dicho cambio está influenciado principalmente por el IVA asociado al comercio exterior el cual paso de una productividad del 19.8 % a 21.7 %.

El Convenio de Cumplimiento de Metas de Recaudación Tributaria 2018, suscrito en diciembre 2017, entre el Ministro de Finanzas Públicas y el Superintendente de Administración Tributaria, al amparo de los Artículos 23, literal t), y 23 ter, del Decreto No. 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria -LOSAT-, ante la no aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, para el Ejercicio Fiscal 2018, se consignaron los valores aprobados en el Presupuesto de Ingresos del año 2017. La cláusula primera del Convenio, de forma general, hace referencia a que, a más tardar el 31 de diciembre de cada año, el Superintendente en representación de la SAT y el Ministro de Finanzas



Públicas suscribirán un convenio para el cumplimiento de las Metas de recaudación tributaria.

En la cláusula segunda se incluye lo dispuesto en el Artículo 23 bis del Decreto 1-98, en el que se indica que para establecer la meta de recaudación tributaria de cada año se deben de considerar las siguientes condiciones e insumos: Pronóstico técnico de recaudación tributaria esperada, acordado por la Comisión Técnica de Finanzas Públicas, este pronóstico podrá considerar aspectos económicos, financieros y la legislación vigente. Metas de recaudación tributaria adicional por reducción del incumplimiento tributario, de la defraudación tributaria o aduanera, la meta de facilitación del cumplimiento de los contribuyentes y otras metas incluidas y asociadas a la aplicación del Plan de Recaudación, Control y Fiscalización, establecidas por la SAT.

En la cláusula tercera del Convenio, se establece que, de conformidad con la legislación vigente, si el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado no hubiere sido aprobado por el Congreso de la República, entonces regirá el Presupuesto en Vigencia del año anterior, de esa cuenta es que la meta de recaudación tributaria para 2018, consideró las siguientes condiciones e insumos: escenario macroeconómico 2017 presentando por el BANGUAT el 6 de abril de 2016, que estimaba: a) variación interanual del PIB real de 3.6 % b) variación interanual del PIB nominal de 7.5 % c) variación interanual del valor, en dólares, de las importaciones de 6.0 %; d) variación interanual del valor, en dólares, de las exportaciones de 7.5 %; e) las acciones administrativas contenidas en el Plan Anual de Recaudación, Control y Fiscalización para el ejercicio fiscal 2017.

De forma particular, en la cláusula cuarta del Convenio, se cita que las modificaciones o ampliaciones presupuestarias con afectación sobre los ingresos tributarios que sean promovidas por el Organismo Ejecutivo y el Organismo Legislativo no afectaran la meta anual de ingresos tributarios administrados por SAT de Q57,463.00 millones. En la cláusula quinta del Convenio, se incluyen los elementos que permiten medir la



medición cualitativa a que hace referencia el Artículo 23 bis, literal b), de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Dentro de las metas que se establecen están: 1) el incremento en el registro de contribuyentes afiliados a impuestos; 2) Implementar la segunda fase del rediseño del Registro Tributario Unificado; 3) disminución en el tiempo de despacho de importaciones definitivas; 4) ampliar la cobertura de fiscalización para aumentar la percepción de riesgo de los contribuyentes; 5) reducir el tiempo en trámite de expedientes de devolución de crédito fiscal; 6) establecer la carrera administrativa en la SAT; y, 7) avanzar con la implementación de la factura electrónica pura con validación en tiempo real. A través del Acuerdo No. 42 – 2018 del Directorio de la SAT, se reformó el Acuerdo que dio vida al Reglamento para la Evaluación del Convenio de Cumplimiento de Metas de Recaudación Tributaria.

Por medio de este instrumento se adecuaron los criterios de evaluación para incluir los elementos requeridos por la reforma a la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria en cuanto a la evaluación cualitativa descrita en los Artículos 7, literal g, 23 Bis, literales a y b, 23 literal t y 27 literal g. En el Artículo 6 del reglamento para la evaluación aprobado, se establece que el Directorio de la SAT realizará la evaluación del Convenio de cada período fiscal, durante el período comprendido del 21 al 31 de enero del año inmediato siguiente al que se refiere el Convenio. Los resultados observados sobre la recaudación tributaria preliminar de 2018, evidencian un crecimiento de la recaudación tributaria de manera interanual de 3.8 %, impulsado principalmente por el desempeño positivo en impuestos asociados al comercio exterior (IVA importaciones y derechos arancelarios) que presentaron tasas de crecimiento de 5.4 % respecto a la meta del Dirección de Análisis y Política Fiscal Informe de desempeño de la Política Fiscal 2018 convenio y 8.8 % respecto a lo observado en 2017, y una recuperación en el impuesto a las regalías e hidrocarburos compartibles que supero lo observado en 2017 por Q116 millones.

Como se indicó en párrafos anteriores, la recaudación tributaria se vio afectada por factores adversos como las resoluciones de la Corte de Constitucionalidad,



depreciación de la moneda nacional y aspectos de orden externo como las oscilaciones en el precio internacional del petróleo que afectaron directamente al indicador de carga tributaria, el cual disminuyó respecto al observado en 2017 tal y como se aprecia en la siguiente medición de la carga tributaria para 2018 se ubicó en 10 % es preciso que el ente recaudador continúe realizando esfuerzos a efecto de garantizar como mínimo la carga promedio de los últimos años (10.6 %), el esfuerzo realizado aun esta por abajo del promedio, es preciso garantizar mejores medidas de control y percepción de riesgo por parte de los contribuyentes, con lo cual 2019 pueda ser un año en el que repunte la recaudación esperada.

Debido a que el Congreso de la República no aprobó el Presupuesto para 2018, a partir del 01 de enero de ese año, rigió como establece la Constitución Política de la República, el presupuesto en vigencia del año anterior (2017), por lo que el monto inicial del presupuesto fue de Q76,989.5 millones. Esta situación condujo a la autoridad fiscal, a organizar y realizar una serie de acciones tendentes a reorientar un presupuesto que no era funcional para los objetivos que se habían planteado para dicho año, debido a que la programación no estaba acorde con las necesidades institucionales y con el financiamiento necesario para su ejecución. Derivado de lo anterior, en enero de 2018, el Ministerio de Finanzas Públicas y las diferentes entidades de gobierno realizaron las acciones tendentes para readecuar el presupuesto a las nuevas necesidades, se identificaron modificaciones presupuestarias, como lo establece la Ley Orgánica del Presupuesto, para viabilizar la ejecución conforme lo establecido en los planes operativos y de acuerdo a la disponibilidad real de recursos.

Una de las principales dificultades que conllevó el hecho de que el presupuesto de 2018 no se aprobara, es el desfinanciamiento de algunos rubros de gasto, debido a que las necesidades de recursos eran diferentes y algunos recursos contemplados en el presupuesto en vigencia para ese año se recibieron en 2017, como es el caso de los préstamos externos. Este cambio implicó para el gobierno una modificación en la estrategia y gestión de la caja para el financiamiento oportuno del gasto. En ese sentido, desde inicios de 2018, la autoridad fiscal realizó las gestiones necesarias para



obtener recursos mediante préstamos de apoyo presupuestario con el Banco Mundial para apoyar en el financiamiento del presupuesto y propiciar también una sustitución de fuente de financiamiento, para reducir la presión en la colocación de Bonos de Tesoro.

Además, como se ha indicado anteriormente, el entorno económico, si bien mejoró con respecto a lo experimentado en 2017, el desempeño de la recaudación tributaria fue moderado quedando por arriba de la meta, que era de 2017 (Q57, 994.8 millones), pero la variación interanual fue de apenas 3.8 %. Lo cual incidió en la disponibilidad de recursos para atender de mejor manera con las necesidades de gasto público.

Adicionalmente, las rigideces que contenía el presupuesto en vigencia siguieron minando la ejecución en algunas entidades. De esa cuenta, en el primer semestre del año la ejecución presupuestaria de gasto público tuvo un comportamiento bastante moderado, sin embargo, en el segundo semestre del año mostró un repunte asociada al mejor desempeño de varias entidades y a la regularización de anticipos en proyectos de inversión, por lo que, al cierre preliminar de 2018, la ejecución de gasto público se ubicó en Q72,693.8 millones, sin incluir las amortizaciones de deuda pública, mostrando una tasa de crecimiento interanual de 5.7 %, con aumento nominal de Q9,728.9 millones.

Asimismo, la ejecución de 2018 es equivalente al 12.3 % del PIB, igual al nivel observado en 2015. El incremento en el gasto público se da principalmente por la expansión en el gasto de capital, el cual creció 18.3 %, mientras que el gasto corriente, por su parte, creció con menor dinamismo ubicándose en 5.8 %, similar a lo observado en 2017. Es importante hacer notar que un componente importante del aumento del gasto público permitió coadyuvar al crecimiento económico, no solo por el incremento *per se*, sino porque el principal impulso estuvo en la inversión real directa y en bienes y servicios, estos últimos asociados en buena medida al mantenimiento de la infraestructura vial, y en la compra de insumos importantes para el desarrollo de instituciones como el Ministerio de Salud Pública, Ministerio de Gobernación, Educación entre otros.



El aumento en la inversión tiene un efecto multiplicador en la actividad económica, ya que permite el desarrollo de otras actividades productivas como el comercio, el desarrollo rural, la agricultura, la industria, entre otros, facilitando el acceso a mercados mediante el mejor desplazamiento de los bienes e insumos producidos, esto no solo tuvo incidencia en 2018 sino también se reflejará en un mejor desempeño económico en 2019, principalmente por que la mayor parte de esta inversión se ejecutó en el segundo semestre de 2018.

De esa cuenta, la inversión real directa mostró un incremento de 85.7 % equivalente a un aumento de Q1, 793.6 millones, por encima de lo que se pudo ejecutar el año anterior. Esto se debió principalmente a un repunte en la ejecución de proyectos del Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda. Asimismo, en términos del techo presupuestario se ejecutó el 87.6 %, mientras que, en 2017, apenas se ejecutó un 51.9 %, del monto total asignado en este rubro. A pesar que, en este año, se incrementó el presupuesto de la inversión real directa en Q1, 062.2 millones, que representó un incremento de 32 % del presupuesto inicial de 2018.

Asimismo, en el gasto de capital se observa un incremento en las transferencias 4.5 % asociado a un mayor aporte a los Consejos Departamentales de Desarrollo, al aporte extraordinario a la USAC para la ampliación de la infraestructura de esta entidad, así como el aumento al aporte al Fideicomiso de la Municipalidad de Guatemala FIDEMUNI, para apoyar en la mejora del sistema de transporte en la Ciudad de Guatemala. Además, se observa un aumento en las transferencias a entidades del sector privado.

Por otro lado, el gasto corriente que mostró un comportamiento relativamente moderado, tuvo como principal acelerador de la ejecución el rubro de bienes y servicios, el cual muestra un incremento de 17.7 %, contrario a la contracción que había mostrado en los últimos 3 años, como resultado de los problemas de liquidez del gobierno principalmente en 2015 y a las dificultades por parte de algunas entidades en



los procesos de licitación y adjudicación de contratos de compra en los años 2016 y 2017; sin embargo, en 2018 se mostró un repunte importante principalmente en el Ministerio de Comunicaciones por la ejecución en el mantenimiento de la red vial realizados por COVIAL.

Igualmente, el Ministerio de Salud Pública aumentó significativamente la ejecución en este rubro asociado al mantenimiento de los centros de salud, al pago de servicios médicos y en medicamentos en menor medida. Por su parte, también el Ministerio de Educación muestra un aumento en la ejecución en la adquisición de bienes y servicios que dio para el mantenimiento de algunos centros educativos, cursos de capacitación docente, compra de materiales educativos y deportivos. En el Ministerio de Gobernación resalta el gasto en alimentos tanto en el régimen penitenciario como en la PNC, equipamiento para la PNC y arrendamientos.

El otro componente del gasto corriente que mostró un incremento importante fueron los intereses de la deuda pública, que tuvieron un aumento de 5.9 %, que se debió al mayor pago de intereses de deuda interna como resultado del aumento en el *stock* de la deuda, ya que la tasa de interés se mantuvo baja, es decir no fue por efecto precio si no más un efecto en el volumen de la deuda, no obstante el nivel de intereses pagados es un nivel bastante razonable, por otro lado se tuvo un leve incremento en el pago de intereses de la deuda pública que estuvo asociado más al efecto de la depreciación del tipo de cambio que tuvo una depreciación promedio del año cercana al 5 %, situación que no se había presentado en los años anteriores.

Asimismo, las remuneraciones de los empleados públicos mostraron un incremento moderado de 4.3 %, el cual fue resultado un incremento salarial que se otorgó en el Ministerio de Gobernación, que aplicó como un bono a todo el personal permanente. Asimismo, al Ministerio de Educación se otorgó un Bono Extraordinario al final de año al Magisterio Nacional, además del impacto normal que tiene el régimen escalafonario en dicha entidad. Por su parte, las transferencias corrientes mostraron un crecimiento de 4.8 %, en donde los aportes a entidades del resto del sector público mostraron una



leve reducción en parte porque el presupuesto de 2017 se mantuvo y los aportes asociados a fuentes externas o donaciones como ya se habían obtenido los recursos en 2017 ya no se pudieron realizar en 2018, lo que motivo a una leve disminución, no obstante se aumentaron los aportes a entidades del sector privado principalmente a las ONG de salud, institutos por cooperativa del Ministerio de Educación y los asociados a los programas sociales que realiza el Ministerio de Desarrollo Social como es el caso de las transferencias condicionadas.

A nivel institucional, la ejecución total del gasto, incluyendo las amortizaciones de la deuda pública, se situó en Q75, 277.0 millones, las entidades que le dieron dinamismo a la ejecución, es decir cuyo grado de ejecución estuvo por encima del total institucional de 2018 (96.0 %) fueron el servicio de la deuda pública asociado principalmente al aumento en el pago de intereses de la deuda pública debido al mayor nivel deuda no por un incremento de tasa de interés. Asimismo, se observa una alta ejecución en el Ministerio de la Defensa Nacional, la Presidencia de la República, el Ministerio de Relaciones Exteriores, Energía y Minas, Educación y en este año particular el Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda por el impulso en la infraestructura vial, entre otras.

Por su parte, hubo entidades que tuvieron una ejecución deficiente en términos de lo aprobado en su presupuesto, tal el caso de los ministerios de Desarrollo Social, Cultura y Deportes y Finanzas Públicas. Asimismo, es importante evaluar como estuvo el grado de ejecución presupuestaria con respecto al comportamiento histórico. Para el efecto, se obtuvo el porcentaje de ejecución presupuestaria promedio de los últimos 5 años, lo cual muestra una mejora en el desempeño en la capacidad de ejecutar y con la excepción de dos entidades, el resto estuvo por arriba del promedio, el que resalta nuevamente es el Ministerio de Comunicaciones que aumentó considerablemente, igualmente hay que destacar a los ministerios de agricultura, ambiente y desarrollo social.



Por otro lado, se tienen ministerios que estuvieron levemente por debajo del promedio histórico Finanzas y Trabajo y otros aumentaron, pero de manera moderada como educación y salud, aunque educación en 2018 estuvo relativamente alto (97.2 %), es decir que el nivel promedio es igualmente elevado, estimulando con la ejecución institucional en la mayoría de los años.

4.2. Características de las proyecciones del Valor Agregado IVA

La recaudación tributaria, además de los aspectos técnicos que conlleva su cálculo, también implica la existencia de otros factores o elementos materiales y subjetivos que de manera inmediata o indirectamente, influyen en la determinación de la misma; los cuales deben tenerse en cuenta, para comprender de mejor manera los aspectos vinculados con los tributos y su recaudación, porque de no hacerlo puede generar efectos negativos posteriores para el Fisco.

Los factores que, en forma directa, participan en la conformación de los datos de la recaudación tributaria son los siguientes:

- I. La legislación tributaria.
- II. El valor de la materia gravada.
- III. Las normas de liquidación e ingreso de los tributos.
- IV. El incumplimiento en el pago de las obligaciones fiscales.
- V. Los factores diversos.⁴¹

Las leyes tributarias son un factor a tener en cuenta, porque en las mismas se establecen los impuestos, el objeto de los mismos, la base imponible, las condiciones en que se encuentra establecido el hecho imponible, las deducciones y exenciones permitidas, los razonamientos sobre la valuación de activos y pasivos, métodos contables, la amortización y el trato que se le brinda a los contribuyentes.

⁴¹ Martín, Fernando. **La economía de los ingresos tributarios. Un manual de estimaciones tributarias.** Pág. 2.



Al hacer referencia al valor de la materia gravada, se habla de la cantidad monetaria que se debe pagar por el gravamen establecido por la ley impositiva relacionada con la actividad económica, tales como ventas, consumo, importaciones, exportaciones, las rentas y demás actividades sobre las cuales recae un impuesto, las deducciones permitidas, así como las exoneraciones establecidas, puesto que estas últimas implican una disminución del monto pecuniario a percibir por el ente recaudador, puesto que se debitan directamente de la obligación de pago del contribuyente, permitiéndolo a este, realizar un aporte menor de lo establecido antes de las deducciones.

Según Martín, “las normas de liquidación e ingreso de los tributos son las normas dictadas, en general, por las administraciones tributarias, que establecen en forma pormenorizada los procedimientos para el ingreso de los impuestos. Estas normas fijan los conceptos que deben abonarse en cada tributo, es decir declaraciones juradas, anticipos, retenciones, percepciones y pagos a cuenta, así como los métodos para determinar el monto de cada pago – base de cálculo y alícuotas – y las fechas en que deben ingresarse. Especifican, también, los créditos que pueden computarse contra cada una de las obligaciones tributarias, tales como saldos a favor de los contribuyentes, beneficios derivados de regímenes de promoción económica, pagos efectuados en otros impuestos, etc. Además, precisan los medios de pago con los que pueden cancelarse las obligaciones tributarias”.⁴²

Lo anterior también contempla la posibilidad que la obligación tributaria pueda ser cancelada con los créditos permitidos por la ley, tales como los saldos a favor que los contribuyentes tienen en otros impuestos, tal como el crédito del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, para los exportadores en Guatemala, o las exoneraciones de multas que puede otorgar el Presidente de la República, como un incentivo para que los contribuyentes paguen los impuestos atrasados, sin que deban pagar las multas y los recargos generados por el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, por lo que

⁴² **Ibid.** Pág. 4.



son aspectos a tener en cuenta, porque aun cuando se genere obligación fiscal, la misma se compensa por el crédito existente.

Para Martín, “Como tendencia, en la mayoría de los países, los pagos con saldos a favor que los contribuyentes poseen en otros tributos no están incluidos en los datos de recaudación debido a que estos saldos se originan en pagos bancarios realizados para cancelar obligaciones en aquellos impuestos, que excedieron el monto de las mismas y que fueron contabilizados en la respectiva recaudación. Por lo tanto, su inclusión en los datos de recaudación del gravamen en el que son utilizados como medio de pago provocaría una doble contabilización de esos montos abonados en exceso”.⁴³

Es de anotar que para el análisis de las variaciones que los ingresos presenten a lo largo del tiempo, resulta importante excluir en los datos de recaudación, los medios utilizados para el pago de los tributos, pues una modificación en la cantidad de los mismos en el total de los ingresos llevará a variaciones en la recaudación efectiva, lo cual será imputable a la composición diferenciada de los mecanismos utilizados para la cancelación de los impuestos.

En el caso de la omisión de la obligación tributaria, la misma puede implicar la existencia de mora, que se caracteriza porque el contribuyente cumple y reconoce su obligación tributaria, pero no hace efectivo el pago en el plazo establecido por la ley, sino que realiza el pago con fecha posterior, haciéndose acreedor de un pago extra en concepto de multa por incumplir con hacer efectivo la cancelación del monto del impuesto en el plazo establecido.

Por otro lado, la omisión se debe a la existencia de evasión fiscal, en la cual, a diferencia de la mora, el contribuyente obligado no pretende realizar el pago de sus obligaciones tributarias en ningún momento o bien realizar una declaración por debajo del valor de la materia gravada para aportar al fisco un monto inferior al que está

⁴³ **Ibid.**



obligado, lo cual implica que el evasor se encuentra inscrito como contribuyente y presenta sus declaraciones de impuestos, pero dolosamente ha presentado datos falsos para pagar una cantidad inferior a la que está legalmente obligado, o bien se encuentra definitivamente fuera de los registros tributarios.

En la síntesis que realiza Martín, sobre los elementos que participan en la recaudación establece que, “Finalmente, para disponer de la totalidad de los elementos que participan en la formación de los valores de recaudación tributaria debe agregarse un conjunto de variables, en general de índole administrativa, entre los que se destacan las transferencias que el organismo recaudador efectúa entre las cuentas bancarias de los impuestos, los ingresos por planes de facilidades de pago y las demoras en la acreditación de pagos, que pueden provocar que su registro se efectúe en un período posterior al de su efectiva realización. Cada uno de estos factores determinantes está siempre presente en la conformación de los datos de recaudación tributaria. Por lo tanto, cualquier modificación que se produzca en ellos afectará el nivel de los ingresos impositivos”.⁴⁴

Como se aprecia, todos estos factores se complementan e influyen mutuamente, por lo que resulta importante tenerlos en cuenta en la evaluación de la recaudación tributaria, puesto que los mismos pueden explicar las variaciones en la recaudación de un período fiscal a otro, o en un período continuo de análisis sobre la evolución de la misma.

Por eso es que el autor citado plantea la diferencia entre la proyección a largo y corto plazo, como sigue: “Es evidente que en proyecciones de largo plazo la recaudación de un tributo dependerá del valor de la materia gravada, de la legislación tributaria y del nivel de cumplimiento. En cambio, en cualquier análisis de las variaciones de los ingresos y en proyecciones de corto y mediano plazo (de hasta dos años) las normas

⁴⁴ **Ibid.**



de liquidación e ingreso y los factores diversos también suelen tener un impacto considerable en los datos de recaudación”.⁴⁵

En el caso de las proyecciones de corto plazo, resulta un ejemplo lo sucedido en 2015, en donde un factor diverso como lo fue la investigación sobre defraudación tributaria llevada a cabo con la connivencia del presidente y la vicepresidente de la República, implicó que la recaudación se contrajera porque la población espera determinar la manera en la cual el Estado fortalecerá a la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, para evitar que la misma continúe siendo una fuente de corrupción y evasión fiscal, situación que ha permanecido en los últimos seis meses y existen fuertes indicios que continuará el primer trimestre del año 2016, especialmente porque no se han implementado acciones que permitan legitimar a este ente recaudador frente a la ciudadanía.

Asimismo, existen otros elementos que, aunque de manera indirecta, se deben tener en cuenta para establecer las proyecciones de la recaudación tributaria, sus variaciones y el logro de las metas tributarias, puesto que los mismos responden a las orientaciones de la política fiscal, sea porque se pretende obtener un determinado monto de recursos fiscales o bien un resultado tributario en algún período determinado; además, de acuerdo a esta tendencia, puede resultar que se modifique la legislación fiscal, a través de la creación de impuestos, elevación de cuotas o la eliminación de exenciones o bien que en la liquidación de los impuestos se modifique las fechas de vencimiento o se cambie el régimen de anticipos para lograr un adelanto en la recepción de ese pago.

En este orden de ideas, Martín coincide al establecer que, “Los factores diversos, también se manifiestan en la apertura de regímenes de facilidades de pago que, a la vez les permiten a los contribuyentes regularizar su situación con el fisco, le aporta a este recurso adicional. Si estas necesidades generan una excesiva carga tributaria

⁴⁵ **Ibid.** Pág. 5.



también pueden provocar que la materia gravada se vea reducida -por una disminución de la actividad económica- y que la tasa de evasión se eleve como consecuencia de haberse incrementado el beneficio que producen las prácticas evasivas”.⁴⁶

Asimismo, resulta importante determinar las orientaciones políticas de los funcionarios que participan en el proceso de propuesta de creación o modificación de las leyes tributarias y de los legisladores que las aprueban; porque a partir de motivos ideológicos, políticos, personales u otros, determinan aspectos tributarios, como puede ser el tipo de imposición o las exenciones a otorgar, aunque también pueda darse que de acuerdo a la tendencia política o ideológica del gobierno, los contribuyentes tengan una percepción negativa de la presión tributaria, considerando que la sobrecargan o que se apropian de los recursos públicos, lo cual puede justificar un aumento de la evasión fiscal o de la especulación económica.

A lo anterior, Martín agrega que, “Las variables de índole económica, tales como el ciclo, la política y el contexto internacional, y las expectativas acerca de su evolución producen efectos en la mayoría de los determinantes directos. Con exclusión de los generados por la política fiscal mencionados más arriba y los que se especifican en el punto siguiente, deben mencionarse los siguientes: La legislación tributaria suele ser modificada con la intención de alcanzar objetivos de política económica, en asuntos como la distribución del ingreso y el estímulo a la inversión”.⁴⁷

Esto es así porque, por ejemplo, en las fases de crecimiento de los ciclos económicos la doctrina aconseja, reestructurar los impuestos para mejorar su calidad, a partir de la eliminación de los que distorsionan la actividad productiva, la reducción de otros y el incremento de algunos; mientras que cuando existe recesión, se trata de crear tributos y eliminar exenciones; de igual manera sucede con la cantidad asignada a la materia gravada porque la misma es claramente afectada por el ciclo económico; aunque, por aparte, las normas de ingreso y liquidación de los impuestos no varían los cambios

⁴⁶ **Ibid.**

⁴⁷ **Ibid.** Pág. 6.



expuestos, los créditos a favor de los contribuyentes son afectados por las diferentes etapas que enfrenta el ciclo económico.

Por eso, es que la evaluación de la proyección de la carga tributaria siempre incluye dentro del análisis estos factores, porque la actividad económica puede variar de año en año o interanualmente.

Ante esa realidad, es por lo que se realizan los ajustes de lo proyectable de acuerdo a esta situación, porque esas variables también pueden facilitar o limitar el incumplimiento tributario, puesto que este hecho está determinado por las expectativas que los contribuyentes se formen en relación a la dinámica de la actividad económica, siendo que se contraerán las mismas si hay un ciclo económico lento y se incrementarán, en la medida que se amplíe la actividad productiva, con lo cual el Estado puede contribuir a orientar las actividades económicas.

Contribuyendo con el análisis sobre las variables que inciden en el cumplimiento tributario, Martín argumenta que “La evaluación de los costos y beneficios de las prácticas de evasión tributaria y, en términos generales, el nivel de la evasión tributaria está relacionado con la evaluación que efectúen los contribuyentes sobre los costos y los beneficios, económicos y de cualquier otra índole, asociados a ese comportamiento. Entre los costos se distinguen la probabilidad de ser detectado y la penalidad efectiva que pueden recibir por el delito cometido, tanto de tipo económico como personal y social. También se toman en cuenta las variables del mercado de crédito, tales como la tasa de interés activa y la oferta de crédito al sector privado, y la situación financiera de los contribuyentes porque tienen una gran significación para las decisiones de éstos acerca de los incrementos o reducciones en el nivel de la mora y evasión de sus pagos impositivos”.⁴⁸

⁴⁸ **Ibid.** Pág. 7.



El contribuyente tiene en cuenta la obtención de mayor rentabilidad, la cual logra a través del desplazamiento de competidores, así como la sustentabilidad productiva de la actividad económica a la que se dedica cuando la misma tiene rendimientos altos o positivos después del pago de impuestos, que, de ser favorables, continuará pagando impuestos, de lo contrario buscará mecanismos para disminuir su pago o simplemente evadir su obligación tributaria.

4.3. La importancia de las estadísticas tributarias

La importancia de las estadísticas tributarias es que con el uso adecuado de las mismas los gobiernos pueden tener una base de datos apropiada, con el fin de establecer empíricamente las interrelaciones que existen entre las variables económicas y sus consecuencias sobre la recaudación tributaria, lo cual determina la necesidad inmediata de crear y consolidar sistemas de medición cuantitativos de manera permanentes a partir de estadísticas depuradas que hayan pasado el filtro de análisis para que sean consistentes y así detectar y corregir los errores.

Deben revisarse los datos sobre la información que proporcionan los contribuyentes al ente encargado de la tributación, porque en buena medida la misma conlleva datos falseados intencionales, por lo que deben corregirse antes de utilizar este insumo como fuente para alimentar una base estadística del cálculo de la recaudación, puesto que, de no hacerlo de esa manera, se obtendrían resultados alejados de la realidad, por lo que, debe tenerse en cuenta que este es uno de los problemas a corregir antes de llevar a cabo la recopilación, la organización y el análisis de los datos, especialmente aquellos que requieren ser tabulados, a partir de lo cual, lo primero a llevarse a cabo es determinar la forma de clasificar las fuentes de ingreso y el grado de desagregación a implementar para su ordenamiento, lo cual se entiende como sistema tributario, siendo este la estructura administrativa, legal y técnica que crea el Estado para ejecutar eficiente y eficazmente el derecho tributario que le asiste.



Según Gómez, “Un sistema tributario puede comprender un número muy grande de impuestos y es necesario aplicar algún criterio de selectividad para no perderse en el análisis de aquellos tributos que tienen un efecto reducido en el total de la recaudación. De ahí, que una regla práctica podría consistir en aislar aquellos impuestos que produzcan ingresos más significativos (por ejemplo, del 1 o 2 por ciento de la recaudación) para analizarlos en forma separada y agrupar el conjunto de los restantes en partidas globales; para ello, los criterios de clasificación de tributos existentes pueden ser de gran utilidad para preparar la información estadística sobre una base conceptual sólida y con carácter permanente. La misma debería ser usada no solo a los fines de la predicción de ingresos sino también con propósitos presupuestarios, es decir, constituirse en un clasificador de ingresos que sea de utilidad para ambos propósitos”.⁴⁹

Sin embargo, en varios países se ha encontrado que hay una inexistencia de clasificaciones impositivas modernas o si la misma existe, no se le utiliza como un elemento permanente en la elaboración del presupuesto, sino únicamente como información estadística adicional, adoleciendo, además de un sistema generalizado, por lo que debe existir una uniforme clasificación de ingresos tributarios.

Asimismo, aunque la práctica ha determinado que la desagregación amplia de la estructura tributaria resulta conveniente, porque permite exponer con mayor exactitud la situación de cada uno de los tributos, es importante elaborar una clasificación menos amplia dentro de cada uno de los grupos de tributos, teniendo un clasificador que incluya más impuestos, tal el caso de la base imponible o que en conjunto estos tengan una recaudación sobre el 90 % de cada grupo por ejemplo, y por aparte seguir con el clasificador para aquellos que implican una menor cuantía y que siguen a los primeros en sus efectos tributarios; siguiendo con una organización orientada cronológicamente sobre la cuantía real recaudada, con una cohorte de al menos de los 10 últimos años, con lo cual pueden generarse inferencias estadísticas que sean fidedignas.

⁴⁹ Gómez, Sabaini, J. **Manual de finanzas públicas y política tributaria**. Pág. 4.



De acuerdo con Gómez, “En este sentido uno de los problemas mayores está dado por la gran movilidad o cambios que ocurren en los sistemas tributarios de América Latina, ya que es muy factible que a lo largo del período se hayan eliminado o creado varios tributos, lo cual introduce una serie de discontinuidades en las series temporales. De todas maneras, las dificultades mayores se presentan cuando es necesario realizar las proyecciones, las de recaudación para los impuestos nuevos, así como para aquellos que tienen un número reducido de años de aplicación, ya que sobre los mismos las inferencias estadísticas que puedan realizarse se ven seriamente limitadas por la falta de información”.⁵⁰

Asimismo, es importante que posteriormente se lleve a cabo el análisis de los tipos de ajustes a introducirse, con el fin de incorporar en el escrutinio académico los cambios discrecionales en los grupos de recaudación, con lo cual se puede organizar a las mismas sobre una base similar, en relación a las tasas y a la base imponible de los tributos.

Es de tomar en cuenta que las dificultades presentadas por las estimaciones, ha llevado a considerar que la predicción es una mezcla de arte y de ciencia, especialmente cuando se llevan a cabo proyecciones en el corto plazo, donde los aspectos subjetivos y la experiencia del analista que realiza las mismas constituyen un factor muy importante de los métodos y del procedimiento analítico aplicado, por lo que para superar subjetividades, deben combinarse varios métodos y técnicas para aprehender los indicios que muestran variaciones o cambios en el comportamiento de las variables analizadas, resultando por ello imprescindible elaborar procedimientos lógicos de proyección que consideren las observaciones y experiencias del sujeto que analiza, así como el uso de técnicas estadísticas más elaboradas, los cuales al conjugarse logran captar mejor la dinámica a estudiar y así reducir los fallos en las proyecciones, por lo menos dentro de los aspectos que puedan ser controlados para no realizar conjeturas alejadas de la realidad.

⁵⁰ **Ibid.** Pág. 5.



Por eso es que, con relación a las proyecciones, Gómez, expone: “En efecto, resulta poco recomendable utilizar exclusivamente técnicas cuya definición o precisión se oculta detrás de una nube oscura, lo que imposibilita no solo avanzar concretamente en el diseño de una metodología más clara y precisa sino también aprender con la experiencia y, sobre todo, analizar y tratar de corregir los errores que se vayan detectando a lo largo de los años. En ese sentido, no sería arriesgado señalar que los cálculos basados solamente sobre la apreciación subjetiva y que emplean metodologías no especificadas, de las cuales se desconoce la técnica y solo se conoce el juicio del pronosticador, han de ir desapareciendo con el transcurso del tiempo”.⁵¹

Lo expuesto permite establecer que la actividad pronosticadora de la recaudación impositiva a futuro es muy difícil, principalmente porque la cantidad de factores que inciden sobre las variables que explican las variaciones de la recaudación son impredecibles, lo cual ha determinado que los pronósticos y análisis de la economía y los tributos a mediano plazo tengan muchos críticos, por lo que para superar esas limitaciones, determinadas principalmente porque la información acerca de los efectos de los impuestos sobre los indicadores económicos y el comportamiento de los contribuyentes, es escasa y con debilidades, por lo que se debe crear o perfeccionar un conjunto de técnicas de investigación que permitan alcanzar esos objetivos lo mejor posible, tanto las que se orientan hacia la especificación de contenido y uso, como aquellas que no están explícitamente descritas, sino que se dan por sentadas.

Según Martín, “En este sentido, puede señalarse que existen fundamentalmente tres técnicas sobre las cuales se basan los distintos métodos de calcular la recaudación de ingresos fiscales futuros, que son:

- El sistema de extrapolación;
- El método directo; y
- La aplicación de técnicas econométricas”.⁵²

⁵¹ **Ibid.**

⁵² Martín, Fernando. **Op. Cit.** Pág. 34.



Como tendencia, la forma de realizar los cálculos de recaudación proyectados que realizan los expertos en la materia, tienen como base o expresión primaria, la aplicación de una de estas técnicas, porque se parte que la aplicación de los impuestos genera al menos dos consecuencias distintas, siendo la primera la reducción de los ingresos del sector privado y la otra, el traslado de recursos desde los contribuyentes hacia el sector público; siendo la cantidad entregada casi igual a los aportes privados, menos los gastos de administración de los tributos y como lo que se necesita medir es, precisamente, esta transferencia de fondos para calcular la recaudación, todos los análisis parten de la base imponible, las tasas a aplicar y el efecto que ambas tienen sobre las realidades económicas que afectan directa o indirectamente; con estos elementos técnicos, es posible llevar a cabo la medición a partir de un tiempo establecido, la relación entre el tributo y la actividad económica relacionada con el consumo, los beneficios, los salarios, las importaciones y las exportaciones.

De igual manera, se pueden realizar proyecciones relacionando la cantidad de lo recaudado con la administración tributaria, las modificaciones en el porcentaje de evasión de impuestos específicos, determinadas exenciones o desgravaciones otorgadas debido a la política fiscal; aunque todavía hay importantes limitaciones principalmente por la escasa información para implementar modelos econométricos, por lo que resulta necesario, promover la creación de datos que permitan llevar a cabo informes estadísticos fundamentales para el análisis.

4.4. Los métodos de proyección

La tarea de llevar a cabo pronósticos financiero-tributarios resulta una tarea ardua, teniendo en cuenta la cantidad de elementos y factores que deben considerarse, por la relación o influencia que los mismos ejercen sobre la recaudación fiscal o que son afectados por esta actividad; de ahí que los analistas han buscado la implementación de métodos con la finalidad de reducir lo más posible las subjetividades, a la hora de exponer las tendencias que la recaudación y sus condicionantes tendrán en el mediano plazo, con la finalidad de aportar estudios, lo más objetivos posibles.



Por ejemplo, para establecer la manera en que una variable existente en el pasado y en continuidad con el presente, tendrá la misma evolución en el futuro, se hace uso de los métodos de extrapolación mecánica, para lo cual hacen uso de las técnicas del método de los aumentos, del método del promedio, así como del sistema automático.

Para Martín, “Si en lugar de establecer relaciones entre la recaudación fiscal y las variables económicas que la determinan, se efectúan los cálculos relacionando solamente la evolución de los ingresos con la variable tiempo, expresada en meses, semestres o años, estamos en presencia de la técnica de predicción conocida como de extrapolación. En ese sentido, se considera que, si la recaudación está determinada por la evolución del tiempo, es una técnica de extrapolación, mientras que si, por otra parte, se expresa que depende del PIB, es una técnica econométrica, aunque en ambos casos se use el mismo procedimiento de estimación”.⁵³

Cuando se hace referencia al método de los aumentos, significa que se debe llevar a cabo el análisis a partir de variar la recaudación del año anterior con relación a la tasa de desviación observada en los últimos años, para lo cual puede promediarse la tasa de variación de los últimos tres o cinco años, o pueden tomarse como medida de las modificaciones absolutas experimentadas en ese período, puesto que este procedimiento se utiliza con la finalidad de integrar el efecto en los cálculos de recaudación, que de manera permanente han sido subestimados cuando existe un ciclo de crecimiento económico, por lo que no se evidencia en las estimaciones de los ingresos tributarios.

Como tendencia, este método ha sido utilizado, principalmente para llevar a cabo proyecciones a corto plazo, aunque por sus características apunta más hacia la realización de cálculos a mediano plazo, porque si no existen modificaciones serias y a largo plazo en las variables económicas, se puede suponer que subsiste un cierto automatismo en su elaboración al asignar a los incrementos una orientación, al atribuir

⁵³ **Ibid.**



a los aumentos una tendencia propia, sin relación directa con los cambios temporales de la economía.

Por aparte, si en vez de tener en cuenta la recaudación del último año, se llevan a cabo los cálculos sobre quinquenios, para lograr la atenuación de los efectos de los factores externos que afectan la recaudación anual, se está ante el método del promedio el mismo se utiliza, aunque se le critique que es extremadamente estático, principalmente, porque no se encuentra vinculado al desarrollo de los indicadores económicos. Para superar esas críticas, se ha tratado de implementarle al mismo una ponderación distinta a los datos anuales, para así reflejar los efectos de los sucesos acaecidos en los años próximos anteriores; tal como el hecho de determinar los porcentajes de la obligación tributaria en una serie de años, con lo cual se calcula el monto de los tributos en los años próximos, extrapolando la tasa de crecimiento conocida.

Según Martín, “Otra forma alternativa es la de utilizar la presión tributaria histórica y relacionar la misma con el cálculo futuro del PIB, para lo cual debe tenerse especialmente en cuenta la brecha de tiempo existente entre el momento en que los impuestos se devengan o nace la obligación tributaria y el momento en que esta se hace exigible. Así, por ejemplo, si el impuesto a la renta devengado en un año se paga en el año siguiente, debe tomarse como base para la estimación de la recaudación el PIB del año en que el impuesto se ha devengado y no el estimado para el año siguiente. Por el contrario, otros impuestos, especialmente los de carácter indirecto, como los impuestos a las ventas, se devengan y recaudan prácticamente en el mismo año, por lo cual para estimar la recaudación debe computarse como base la estimación del producto para ese mismo período”.⁵⁴

Por último está el sistema automático, el cual consiste en establecer que los ingresos futuros serán del mismo porcentaje que los existentes en los años anteriores,

⁵⁴ **Ibid.**



especialmente del último año fiscal, por lo que también se conoce como sistema de penúltimo año, debiéndose tomar en cuenta que su uso es limitado hacia los impuestos indirectos por lo que no se utiliza para analizar los tributos directos, debido a que cuando surge este método, los primeros tenían una mayor participación en la estructura tributaria en esos años, que los segundos.

Aún con todas las deficiencias que se le pueden achacar a estos procedimientos de extrapolación, su uso actual está bien difundido, principalmente porque a los que realizan proyecciones, les resulta muy sencillo su uso a partir de su practicidad, porque únicamente requiere datos estadísticos limitados, lo cual es un alivio si no se tiene una base estadística adecuada para análisis más profundos.

También existe el denominado método directo, el cual se diferencia sustancialmente de la extrapolación, porque el mismo incluye dentro de su reflexión la tendencia que se espera que las bases de los impuestos tengan a partir de establecer una comprensión pormenorizada de cada tributo, las características pormenorizadas y los aspectos únicos o especiales de su recaudación.

Para Gómez, “La técnica de estimar en forma directa la recaudación de aquellos impuestos considerados más importantes en la estructura tributaria de un país, algunos de los cuales son analizados seguidamente, puede ser sintetizada a través de los siguientes pasos:

- En primer lugar, es necesario realizar una identificación de las variables económicas que afectan la base imponible de cada tributo;
- En segundo lugar, teniendo presente que posiblemente estas variables sean numerosas, es necesario proceder a seleccionar entre todas ellas aquellas que se consideran más importantes en relación con cada impuesto, así como también determinar el posible impacto que estas tendrán respecto a la base del tributo que se está analizando; y



- Por último, es necesario obtener las proyecciones correspondientes a esas variables explicativas en términos cuantitativos, para estimar la recaudación futura partiendo de la cifra de ingresos obtenidos en el último período conocido”.⁵⁵

Como se aprecia, el método directo comienza a establecer los datos sobre las variables que afectan cada impuesto y su impacto sobre la base de la recaudación, con lo cual puede proyectar la recaudación a futuro; por lo que interrelaciona el análisis pormenorizado de cada tributo, con los efectos de las variables y los cambios impositivos para llegar a una orientación proyectiva.

Para lograr esta interrelación se requiere llevar a cabo un análisis profundo para precisar claramente la base imponible y las tasas, comprender la dinámica y los procesos que conlleva el proceso económico del país, para que ese conocimiento sistemático y detallado de los procesos económicos supere la ausencia de elementos para realizar una proyección más analítica.

Teniendo en cuenta que la identificación de las variables económicas que afectan la base imponible de cada tributo solo puede ser efectuada en función de la estructura de cada impuesto y de las características económicas que son propias de cada país, no es posible realizar una generalización de este método por lo que se debe comenzar con los impuestos sobre los ingresos, para lo cual es conveniente, en primer lugar, analizar en forma separada al tributo sobre la renta de las personas y de las empresas. Respecto a la renta de las personas, que generalmente está estructurado en base a tasas progresivas, es ventajoso subdividir su recaudación de acuerdo con las distintas categorías de renta o cédulas con que está formado. Así, resulta de utilidad separar los ingresos provenientes de sueldos y salarios de otros tipos de ingresos personales.

Asimismo, y a fin de tomar en cuenta los cambios futuros que pueden producirse en la distribución del ingreso, es conveniente subdividir el tributo según tramos de ingreso

⁵⁵ Gómez, Sabaini, J. **Op. Cit.** Pág. 4.



que puedan hacerse comparables con iguales tramos de la distribución de ingresos. De ahí que, respecto a este tributo, las principales variables que requieren ser proyectadas para estimar el cálculo de recaudación son el tamaño y distribución de los ingresos personales desde el punto de vista funcional y por niveles.⁵⁶

Teniendo en cuenta la información requerida, se puede considerar que uno de los principales escollos a superar, es la obtención de los datos estadísticos acerca de estas variables, ya que en la actualidad no se encuentran desagregados de esa manera para evaluar su evolución en el pasado, menos sobre su tendencia futura.

Aunque, es de comentar que la forma de saltar este obstáculo o reducirlo ha sido suponer, de forma subjetiva, que la tendencia es que no resulta posible la generación de cambios importantes en la distribución de los ingresos en el país, situación que puede ser parcialmente aceptada si lo que se trata es de realizar proyecciones anuales, aunque no se puede negar la elevada posibilidad de que se generen márgenes de error elevados, si se quiere considerar tiempos más largos.

Para Gómez, “Respecto al tributo sobre las utilidades de las empresas, que generalmente se aplica con tasas proporcionales, es conveniente desagregar la base imponible según el sector de origen de la producción y proyectar esta en forma independiente, teniendo en cuenta la tasa distinta de crecimiento que tienen los sectores económicos, lo cual hace que las tasas de beneficio de las empresas varíen en forma diferente. Por ejemplo, en los países en desarrollo, las empresas organizadas bajo la forma de sociedades de capital están concentradas fundamentalmente en el sector industrial, por lo que es conveniente dar a las mismas un tratamiento especial. En ese sentido, es aconsejable analizar las expectativas de producción y empleo de cada grupo, a fin de estimar el ingreso que podrá generar cada uno de ellos, lo cual permitirá calcular la base imponible y el monto futuro de recaudación”.⁵⁷

⁵⁶ Martín, Fernando. **Op. Cit.** Pág. 37.

⁵⁷ Gómez, Sabaini, J. **Op. Cit.** Pág. 11.



Caso contrario debe suceder con los tributos que afectan las ventas de bienes y prestación de servicios, porque en este caso, las proyecciones recaudatorias deben llevarse a cabo separando los tributos generales a las ventas de los que tienen una característica selectiva, porque se aplican a bienes o servicios específicos, por lo que en relación a la recaudación general, se tiene que tener en cuenta que a los mismos se les aplique una sola tasa, o que sean sobre las mismas tasas diferenciales, además del número de bienes exentos y la importancia de los mismos, tales como los productos de primera necesidad, entre otros.

También se trata de tener en cuenta la forma en que la ley tributaria trata a los bienes importados, a las exportaciones, las inversiones y a los bienes de capital, porque debido a las particularidades impositivas sobre cada una de estas actividades, es posible esperar que su recaudación progrese en relación proporcional con los incrementos en la base imponible; por eso es que, teniendo en consideración los aspectos de este impuesto, en cada caso será prioritario establecer tentativamente el valor proyectado que depende de su valor, más los ajustes que tienen que realizarse de acuerdo al tratamiento dado al sector, así como la situación de los bienes establecidos como exentos.

Según Gómez, “Respecto a los impuestos selectivos a los consumos, la parte sustancial de la recaudación de los mismos proviene fundamentalmente de los consumos de tabacos, bebidas y combustibles, algunos de los cuales están sujetos a tasas *ad valorem* y otros a tasas específicas o montos fijados por unidad. En este último caso, es de interés conocer para cada uno de esos productos el volumen del consumo o de producción futura en términos físicos, mientras que respecto a los impuestos *ad valorem* es necesario tener información adicional respecto a la evolución de los precios de esos bienes”.⁵⁸

⁵⁸ **Ibid.**



Aunque es de señalar que, en la mayoría de estos productos, se carece de información fidedigna acerca del monto a ser consumido en el futuro, lo cual lleva a que para superar esta limitante, se deba estimar en forma separada el precio de los bienes y servicios gravados, a través de proyecciones de demanda, como único mecanismo para conseguir las proyecciones de recaudación.

En relación con los tributos que gravan las actividades relacionadas con el sector externo, la información necesaria para establecer el cálculo proyectado de recaudación a futuro está determinada por los datos de las proyecciones futuras de las cantidades y montos de las exportaciones, datos que se suponen son más accesibles y confiables, por la importancia que esa actividad tiene en el producto interno bruto.

Para Gómez, “Por otra parte, es conveniente señalar que, mientras los datos sobre futuras exportaciones se encuentran generalmente desagregados a nivel de producto o de grupos homogéneos, no ocurre lo mismo respecto al valor esperado de las importaciones, que suele estar agregado a nivel de bienes de consumo final, intermedios y de capital, con el agravante de que la tasa efectiva de imposición sobre estos bienes varía sustancialmente. Además, una dificultad adicional que surge respecto a los impuestos a la importación está dada por el hecho de que existen, en forma bastante generalizada, amplios sistemas de liberización de derechos arancelarios que reducen el monto imponible de las importaciones sobre los cuales no existe suficiente información respecto a su evolución futura”.⁵⁹ (sic)

La ausencia de esta información se comprueba especialmente al referirse a los datos históricos, porque no se lleva un control contable separadamente de las importaciones gravadas de las exoneradas; por lo que en este caso se suple esta situación a partir de calcular el monto de la recaudación, tomando la tasa media utilizada en el último año fiscal a las importaciones intermedias, finales y de capital, partiendo del supuesto que el mismo canon se mantendrá estable en los próximos años, en relación con cada

⁵⁹ **Ibid.** Pág. 12.



conjunto de bienes, lo cual es aceptable en las proyecciones para el siguiente año, pero no lo es en el caso de períodos mayores.

Asimismo, de manera particular se debe tener en cuenta que al llevar a cabo la proyección de los ingresos fiscales en el caso de las exportaciones e importaciones, es fundamental disponer, en la mayoría de los casos, de proyecciones sobre los tipos de cambio que estarán vigente en los próximos años, principalmente si la proyección se cimenta en variables similares expresadas en cantidades o en valores calculados en moneda extranjera, para lo cual se debe recurrir al análisis de las políticas monetarias y de la información sobre la variación del tipo de cambio que elabora el banco central, que en el caso de Guatemala es el Banco de Guatemala.

Para Martín: “Respecto a los impuestos a los patrimonios, las dificultades que surgen para estimar el ingreso de los mismos son generalmente mayores que las de otros tributos, en parte porque están estructurados con bases distintas, como sucede con los impuestos a la herencia, al patrimonio neto de las empresas y personas y a los impuestos sobre el valor de las propiedades urbanas y rurales, en parte por el hecho de existir dificultades ciertas para poder estimar el valor de las bases imponibles futuras. En general, los inconvenientes mayores surgen por la necesidad de proyectar el valor que tendrán los distintos tipos de bienes que conforman el patrimonio y que pueden variar, por ejemplo, para el sector rural, no solo en función del índice general de precios de la economía, sino también como consecuencia de modificaciones en los precios relativos de los productos”.⁶⁰

Por otro lado, es importante resaltar que las valuaciones aplicables a estos impuestos, pueden estar estáticas durante un período más o menos largo, debido a que no se producen modificaciones en la base imponible, por lo que no existe ninguna evolución en relación a los cambios generados en el mercado, lo que lleva a pérdidas en su recaudación.

⁶⁰ Martín, Fernando. **Op. Cit.** Pág. 39.



Asimismo, es característico que en la proyección de ingresos, utilizando el método directo, se tengan en cuenta como un dato permanente, que en los tributos auto liquidables, como el de la renta hay una elevada agrupación de contribuyentes, porque como tendencia el 10 % de los mismos genera hasta el 80 % de los montos recaudables de esos impuestos, por lo que se puede establecer que acerca de esta situación existe mayor información; lo cual, permite llevar a cabo una estratificación de estos sujetos pasivos, con la finalidad de conseguir información adecuada, que permita llevar a cabo una objetiva proyección de ingresos.

También existe el modelo econométrico, el cual se caracteriza por tener una gran cantidad de técnicas cuantitativas, a partir de lo cual también necesita de mucha información cuantitativa y cualitativa, porque se orienta en establecer relaciones entre variables dependientes e independientes, a través de la comparación de los procesos que se generan entre las mismas en un período suficientemente prolongado, que permite explicar la recaudación de un tributo, o la forma en que evoluciona un sistema tributario en su totalidad, tomando en cuenta la elasticidad del mismo en relación a variables macroeconómicas, la ley impositiva y residuales, con lo que se pretende establecer relaciones estables entre las variables en el tiempo, para establecer un esquema de proyección aplicables en el futuro; por lo que resulta interesante su aplicación, especialmente si en el país tiene muchas variaciones en el tiempo en relación a los tributos aplicados o la legislación determina variados senderos en relación a cada impuesto o dentro de las tasas sobre el mismo.

Según Martín, “Por último, debemos reconocer que la calidad de las estimaciones macroeconómicas -en particular de las cuentas nacionales- no suele ser la adecuada para la aplicación de estas técnicas en muchos países de Latinoamérica. Es decir, no es suficiente tener series de las variables económicas claves con una extensión apropiada. También es imprescindible que esas series sean de buena calidad, es decir que reflejen la verdadera variación a lo largo del tiempo de los conceptos que intentan medir. Por supuesto que, mientras más alejados estemos de la tarea cotidiana más tenderemos a utilizar métodos econométricos, ya que con la información disponible en



cualquier publicación económica podremos generar un modelo basado en lo que el pasado nos dice acerca de la relación entre la recaudación tributaria y las variables económicas”.⁶¹

Por supuesto que, la probabilidad de llevar a cabo estimaciones de recaudaciones futuras exactas, está en relación directa con el nivel de desagregación que tenga la información a analizar, pues en la medida que separa en subgrupos más específicos, mayor será la posibilidad de interpretar más claramente los resultados obtenidos en los años anteriores; lo cual permite llevar a cabo los ajustes necesarios, en las cohortes estadísticas con la finalidad de aclararlas a partir de los cambios llevados a cabo, con lo ello se tendrá la capacidad de llevar a cabo un análisis de la elasticidad de cada uno de los impuestos con respecto al ingreso nacional; o sea que, para cada uno de los impuestos, la elasticidad de la recaudación en relación al ingreso nacional, puede ser desarreglada a partir de la elasticidad de la tasa y de la base imponible.

Este método explica de mejor manera la tendencia histórica de los resultados obtenidos, al aportar nuevos aspectos a tener en cuenta al llevar a cabo la proyección de ingresos futuros, por lo que es principalmente recomendado para proyectar los montos de los ingresos en el mediano plazo, puesto que, a través del mismo se aporta un elemento probabilístico en la proyección, tomando en cuenta las limitaciones que tienen los datos utilizados, las cuales son mayores, en la medida que se alejan más del tiempo del período anual.

⁶¹ **Ibid.** Pág. 37.





CAPÍTULO V

5. El Impuesto al Valor Agregado y su impacto en la sociedad

5.1. Impacto fiscal y social del Impuesto al Valor Agregado

Inicialmente, es importante tener claro que el Impuesto al Valor Agregado –IVA- es un impuesto indirecto, es decir, que grava el consumo y, por ende, recae en el consumidor final. Es por ello que, es el impuesto que tiene mayor alcance en la población, pues es pagado “en teoría”, por las personas que adquieren productos y servicios en el país, ya que dicho impuesto siempre está incluido en el precio final del bien o servicio.

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, y en opinión del investigador, debería ser casi el único impuesto vigente en el país.

Poniendo en contexto lo anterior, con los montos recaudados por la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- de Guatemala, 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 representan más del 40 % del total recaudado hasta la fecha. Como se observa, el impacto que este impuesto indirecto tiene sobre el total de los impuestos que el fisco recauda, es sumamente material. No obstante lo anterior, los contribuyentes, por lo general, subestiman efectuar el cálculo adecuado de dicho impuesto, así como la forma idónea de documentar tanto el débito como el crédito fiscal, y algunos empresarios creen que el IVA les afecta sus ganancias.



Es importante considerar que el IVA es un impuesto que requiere conocimiento adecuado, para determinar de manera correcta el monto del impuesto a enterar a la Administración Tributaria. En línea con esto, en la práctica se han presentado casos en donde el contribuyente no tenía conocimiento que existieran casos particulares que legalmente se encuentran gravadas con el IVA, pero que por ser una de las situaciones “especiales” establecidas en la Ley, como es el caso de traspaso de título de propiedad de vehículos y motocicletas, a las cuales se aplica una tarifa establecida en la Ley, así como la venta o permuta de bienes inmuebles, de la segunda venta en adelante, pagaría el 3 % de timbres fiscales y no el 12 % de IVA. Lo cual significa que no en todos los casos gravados, aplica una tarifa del 12 %.

El incremento de los ingresos estatales es fundamental para Guatemala, puesto que, a través de los mismos, el Estado tiene la posibilidad de mantener y aumentar la inversión pública como una herramienta para fortalecer el desarrollo económico, así como para implementar objetivos de beneficio social; lo cual determina la importancia de la sostenibilidad tributaria, para lo cual, se requiere mejorar los mecanismos de recaudación y aumentar los montos recaudados.

Aunque existe una amplia discusión sobre la mejor manera de incrementar los ingresos fiscales a partir de la recaudación tributaria, especialmente porque se plantea que la manera en que se encuentra estructurada la política impositiva, favorece a las personas de mayores ingresos y afecta a los pobres, porque se ha privilegiado los impuestos indirectos a los directos; además, cuando estos se aplican, existe una serie de vericuetos legales que les permite a los ricos evitar la progresión efectiva de los mismos. En los últimos años, para lograr la inversión nacional y extranjera el Estado ha impulsado exenciones en detrimento de los ingresos estatales, por lo que deben implementarse mecanismos de tributación directa y progresiva, para compensar la reducción de las fuentes de ingresos estatales, evitando que la solución sea nuevamente contraproducente para la población de menores ingresos.



Frente a esa postura, en este trabajo se plantea la importancia de ampliar la base tributaria para incrementar los ingresos públicos, lo cual debe llevarse a cabo aumentando la cantidad de personas que paguen el Impuesto al Valor Agregado –IVA– y reduciendo las exenciones al mismo, principalmente por el impacto que este tributo tiene en los ingresos estatales.

La política tributaria es una de las herramientas más poderosas con que cuenta un Estado para garantizar la equidad social y financiar el gasto público. En lo que respecta a Guatemala, como ya se ha mencionado, su sistema impositivo está sustentado sobre tres grandes impuestos: el primero que parte de la concepción del tributo directo, es el Impuesto a la Renta; los dos restantes son impuestos indirectos como es el caso del Impuesto al Valor Agregado IVA y el Impuesto a los Consumos Especiales

El IVA constituye un buen instrumento tributario, ya que las personas son gravadas en proporción a su gasto, independientemente del origen de sus ingresos. Incluso, un evasor que ha defraudado un monto sustancial al fisco, por concepto del ISR, pagará el IVA sobre ese ingreso, al gastarlo en la adquisición de bienes y servicios.

En cambio, los regímenes especiales del IVA no constituyen un mecanismo eficiente para transferir ingresos a la población pobre. Ello obedece, como se ha señalado, a que la elevada concentración de la riqueza y del ingreso, determina una alta concentración en los gastos de consumo, incluso en rubros considerados básicos, como los alimentos. Por tanto, el subsidio implícito financiado por el sacrificio fiscal que originan los regímenes especiales va a dar, en buena medida, a los grupos de altos ingresos (o, al menos, a la población que no es pobre).

En México, uno de los principales impuestos federales es el Impuesto al Valor Agregado IVA cuya recaudación significa para el Gobierno Federal el 49.2 % de sus ingresos tributarios en 2008. Sin embargo, el IVA, para el consumidor, significa una disminución de su capacidad de consumo que, además, no considera su capacidad contributiva ya que es un impuesto indirecto. Asimismo, el impuesto presenta en su



esquema, actividades con tasas diferenciadas o exentas. Esto ha generado una discusión permanente sobre su equidad y sobre el esquema adecuado del mismo. Con el objetivo de proporcionar información fundamentada sobre los aspectos económicos del IVA, que deben considerarse en la toma de decisiones sobre su modificación o no, la presente investigación revisa el origen, evolución, mecánica, principios, clasificación e incidencia fiscal del impuesto en el consumidor y contribuyentes.

De acuerdo con los conceptos fundamentales de economía respecto al funcionamiento del mercado en una sociedad, los impuestos se consideran como un factor que afecta la actividad económica y que es responsabilidad de la política impositiva cuidar que la afectación no sea negativa. En este sentido, la economía analiza la influencia que tienen los impuestos o, al contrario, los incentivos fiscales, en las personas y en las empresas. El efecto puede observarse en la actividad económica propiamente, en la inversión y en el ahorro. Cuando las cargas impositivas son altas, las personas con salarios altos optan por trabajar menos, ya que, al considerarse los impuestos sobre los ingresos progresivos, no merece el esfuerzo cuando el ingreso neto será mayor en un nivel medio de salario que en el nivel alto.

En el caso de la inversión y el ahorro, una sociedad con altos niveles impositivos contrae la inversión y se decide por buscar otros medios o lugares para realizar la actividad económica. Y en el caso del consumo, las personas perciben que el precio del bien o servicio es demasiado alto, sin considerar que esto se debe al incremento del mismo por el IVA, lo que puede modificar su decisión de consumo. Ahora bien, un sistema de tributación debe seguir ciertas directrices para que al cumplir sus objetivos no afecte de manera negativa la economía privada, se espera que sea un sistema equitativo y eficiente.

De acuerdo con esto, existen los principios fundamentales para organizar un sistema tributario: el principio del beneficio y el principio de la capacidad de pago. En el principio de beneficio, los individuos deben contribuir proporcionalmente a los beneficios que reciben del Estado, estas contribuciones se relacionan con la utilización de los bienes



públicos. Un ejemplo de estas contribuciones son los derechos. En el caso del principio de capacidad de pago, la contribución que pagan las personas o empresas, están relacionadas directamente con su ingreso o riqueza y su fin es redistributivo.

Los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas. La doctrina considera que un impuesto es justo y equitativo cuando es general y uniforme. Según Manatou (1997), que un impuesto sea general, significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la señala como hecho generador del crédito fiscal, exceptuando a aquellas personas que demuestren no tener capacidad contributiva.

Por otro lado, los principios de las contribuciones contienen la parte de la justicia y en algún sentido la de la equidad en sus premisas. Deben considerarse dos tipos de equidades: la horizontal y la vertical. La equidad horizontal, establece que los que son iguales deben pagar los mismos impuestos. Su aplicación, tanto bajo el principio del beneficio como en el de la capacidad de pago, implica un trato igualitario entre iguales.

En el caso del principio de la capacidad de pago, respecto a la equidad horizontal, se establece que pagan los mismos impuestos quienes obtengan los mismos ingresos o rendimientos. Sobre la equidad vertical, Samuelson (2002) señala que se refiere al trato fiscal que debe establecerse a las personas que obtienen distintos niveles de ingresos o rendimientos o que muestran diferencias en capacidad de pago, como los adultos mayores. En general, los impuestos se rigen por el principio de capacidad de pago y los derechos por el del beneficio. En la capacidad contributiva, desde el punto de vista jurídico, debe entenderse que existe cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia. En ambos casos, como se señaló, debe observarse la equidad horizontal para los derechos y la vertical para los impuestos.



Por otro lado, la teoría económica, clasifica a las contribuciones de acuerdo con el impacto que se observa en las personas o en el mercado. Esta clasificación, debe decirse, no es exclusiva de la economía y es utilizada en otros campos, como el jurídico mostrando una perspectiva de legalidad constitucional. Las contribuciones se clasifican en proporcionales, progresivas y regresivas, así como en directas e indirectas. Una contribución es proporcional, progresiva o regresiva cuando las personas de ingresos o rendimientos altos pagan una fracción de su ingreso igual, mayor o menor respectivamente que la de las personas de ingresos o rendimientos bajos; es decir, son proporcionales si constituyen una proporción constante de sus ingresos, progresivos si recaudan una proporción mayor de sus ingresos a medida que estos aumentan y regresivos si imponen una carga mayor a las personas de ingresos bajos que a las de ingresos altos.

Un ejemplo son los impuestos sobre la renta de las personas físicas, las cotizaciones a la seguridad social y los impuestos sobre sucesiones. Los impuestos directos tienen la ventaja de que son fáciles de adaptar a las circunstancias personales, como el tamaño de la familia, la renta, la edad y, en términos generales, la capacidad de contribuir con base en el monto de su riqueza, patrimonio, ingresos o utilidades.

Mientras que los impuestos indirectos son aquellos que gravan los bienes y los servicios y, por lo tanto, solo indirectamente a los individuos. Ejemplos son los impuestos sobre consumos específicos y sobre las ventas, los impuestos sobre el tabaco y la gasolina, los aranceles sobre las importaciones, entre otros. Tienen la ventaja de ser más baratos y más fáciles de recaudar, ya que pueden recaudarse en los puntos de venta al por menor o al por mayor. Gravan las actividades como el consumo, las ventas.

Asimismo, Rosen (2008), señala que la decisión sobre qué impuesto gravará a las personas en una sociedad, debe ser analizada según la incidencia fiscal que la carga impositiva genera en cada persona y en los factores de producción y consumo. La incidencia fiscal o impositiva es el efecto que presenta un impuesto sobre los ingresos



o utilidades de las personas o empresas, ya sea que se trate de un impuesto directo o indirecto. La distorsión económica impositiva se define como la deformación causada por la incorrecta asignación y/o distribución de recursos, que se refleja en un desajuste en los precios de la economía, obstaculizando con ello el desenvolvimiento correcto de las actividades económicas, tanto en la producción como en la acumulación, financiamiento y transacciones de recursos.

La Corte Suprema de Justicia ha emitido algunas resoluciones a favor o en contra del amparo, de acuerdo con el criterio que históricamente se ha establecido en el caso de la proporcionalidad y equidad contributiva. Además, acepta la proporcionalidad y equidad como principios propios de las garantías individuales. La proporcionalidad se explica como la situación en la que la proporción de los impuestos pagados en relación con la renta, es constante con independencia de cuál sea el nivel de renta. La equidad se interpreta, en el caso de los impuestos, como la contribución que las personas puedan realizar de acuerdo con su capacidad de pago y, acudiendo a la teoría económica, rigiendo la equidad vertical.

Constitucionalmente se contribuye proporcional y equitativamente, cuando se aplica una misma tasa sobre iguales ingresos y cuando a mayor capacidad de pago, mayor monto de impuesto. Esa es la interpretación que la Corte de Justicia ha hecho en relación a los amparos presentados en casos del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y del Impuesto Sobre la Renta (ISR), sobre la proporcionalidad y la capacidad contributiva.

5.2. El Impuesto al Valor Agregado –IVA-

El Impuesto al Valor Agregado como tributo, resulta muy importante porque constituye la fuente más significativa de la recaudación de impuestos, porque teóricamente fue creado teniendo en cuenta la necesidad de contar con un impuesto que no permitiera la evasión, así como, para garantizar la competitividad en la compra-venta de productos y servicios.



Para Hoyos, “Su estructura como un tributo plurifásico sobre el valor agregado hace que a pesar de que recaiga sobre el consumo, este sea recaudado durante todas las etapas del ciclo de producción de bienes y servicios. Este diseño permite que la evasión sea fácilmente detectable, porque todas las personas que intervienen en la cadena transmiten y reciben información permanente de aquellos con quienes tienen que interactuar. Esta información, como resulta obvio, debe ser entregada al Estado vía las declaraciones o de otros deberes formales”.⁶²

El carácter plurifásico se manifiesta porque el impuesto se va trasladando en cada una de las fases del ciclo productivo, aunque haya varias etapas desde su producción hasta que es adquirido por el consumidor final, porque su base es siempre el valor agregado, pues siempre se impone sobre el consumo; por lo que, en el conjunto de procedimientos que implican los agregados, las transformaciones o mejoras realizadas sobre el bien, se le agrega el monto del impuesto hasta que se emite la factura al consumidor final.

Asimismo, una de las características centrales del Impuesto al Valor Agregado es que es un tributo indirecto y sobre el consumo, y por ello se le traslada directamente al consumidor final, pero este no es el sujeto encargado de asumir la responsabilidad de su pago, sino otro individuo natural o jurídico, quien resulta siendo el que procesa el pago del impuesto, más no el que asume el costo del mismo, pues el tributo siempre resulta ser pagado por quien consume; de ahí que cuando se entrega la factura emitida sobre el bien objeto del gravamen en el mismo, se incluye el Impuesto al Valor Agregado, porque este aporte al Estado es asumido por el adquirente del bien o del servicio.

Es por eso que Hoyos, al argumentar sobre lo que se entiende por un impuesto que se oriente de manera real al valor agregado, dice: “Para lograr que el impuesto recaiga exactamente sobre el ‘valor agregado’, su diseño —por demás muy inteligente— supo-

⁶² Hoyos Jiménez, Catalina. **Aspectos críticos del IVA en Colombia. La reforma de 2012.** Pág. 1.



ne no solo que los valores pagados a título de IVA en todas las fases del ciclo de producción y comercialización, por personas distintas del consumidor final (como producto de su característica de plurifase), puedan ser descontados o deducidos del impuesto facturado en cada etapa, sino que para el momento en el cual ocurre el acto de consumo definitivo el Estado ya ha recaudado de manera anticipada la mayor parte del impuesto que en últimas recaerá sobre la totalidad del valor agregado. Además de ello, gracias a que todos los actores económicos involucrados en la cadena de consumo también tienen responsabilidades frente al impuesto, su evasión supone un previo acuerdo entre ellos, pues de lo contrario sería muy difícil ocultarle al Estado la cadena económica que determina la causación del tributo”.⁶³

Esto quiere decir que, lo esencial de este impuesto es su orientación hacia gravar el consumo, porque tiene como hecho general este acto, el que paga el impuesto es el consumidor final, y como base imponible el monto o precio de ese consumo; lo cual determina una particular aceptación por los gobiernos, principalmente porque es el impuesto que mayor recaudación le genera al erario público; además, que no tiene como consecuencia efectos económicos negativos, sino al contrario, ha tenido un resultado favorable sobre la exportación y promovido un equilibrio fiscal, en relación de estas con las importaciones.

Para Araos, “Por otro lado, a pesar de que su implementación ha coincidido con la necesidad de aumentar los ingresos fiscales, en la práctica se ha comprobado que el impuesto es más efectivo a tasas más bajas; la recaudación de IVA es mayor cuando contempla una tasa menor y disminuye al aplicar tasas excesivas. Esto se debe en buena medida a que se trata de un impuesto que, al gravar las etapas productivas, se encuentra en relación con los índices económicos. Se podría decir que es uno de los impuestos más característicos de un sistema tributario en sintonía con políticas económicas pro liberales. Consecuentemente, el efecto razonable de tasas de IVA de

⁶³ **Ibid.** Pág. 6.



niveles muy altos es un impacto negativo en el incentivo por realizar la transacción, por no cumplir con el proceso productivo sobre el cual recae el gravamen”.⁶⁴

Asimismo, el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto que por su carácter indirecto involucra a todos los contribuyentes sin importar su capacidad de compra, lo cual se manifiesta en el hecho que la población de menor ingreso económico, le asigna un mayor porcentaje de sus ingresos al consumo, en relación al que le dedican las clases acomodadas; de igual manera, si se lleva a cabo el análisis del efecto de este impuesto en la población desde el consumo, se encuentra que la incidencia de este tributo es menor en el caso de los pobres y mayor en los ricos, lo cual, ha llevado que sectores vinculados con la defensa de los sectores populares cuestionen este impuesto, porque al ser regresivo el mismo, afecta más a las personas necesitadas; sin embargo, como respuesta de los que están a favor de la vigencia del mismo, señalan que el efecto distributivo tiene que medirse a partir de la totalidad de la política fiscal y evitar hacerlo solo sobre los impuestos y menos concentrarse únicamente en uno de ellos, por más significativo que el mismo sea en la economía y sobre la población, porque el efecto negativo que puede tener ese tributo, la política fiscal lo compensa o neutraliza totalmente a partir de una práctica estatal de gastar en bienes y servicios, para los sectores sociales menos favorecidos a través de políticas sociales.

Para Barreix, “en definitiva, la exención del IVA equivale a un subsidio focalizado. De este modo se verifica la situación paradójica que el intento de aliviar a los individuos de los deciles más pobres de la población mediante medidas universales (exención de bienes y servicios del impuesto) acaba beneficiando más a los grupos que perciben los mayores ingresos de la sociedad. Además de generar este efecto indeseado, este diseño tiene un efecto indirecto también negativo debido a que resta ingresos tributarios que pudieran haber sido destinados a financiar gasto público social focalizado en los deciles más pobres; además, el sistema universal es relativamente

⁶⁴ Araos, Romualdo. **Modificaciones al IVA: Consideraciones tributarias sobre su inconveniencia.** Pág. 3



fácil de instrumentar desde el punto de vista de política tributaria, sin embargo, esta simplicidad no se mantiene en la administración del IVA, generando problemas que serán mayores cuanto más compleja sea la estructura de exenciones y tasas múltiples de los bienes y servicios afectados y cuanto más débiles sean las administraciones tributarias.”⁶⁵

De igual manera, se debe tener en cuenta que en la recaudación del IVA, se regulan exenciones sobre alimentos, medicinas y educación, entre otros; así como tasas cero para esos bienes o servicios, lo cual favorece a todos los consumidores, aunque no lo necesiten, porque no toma en cuenta una segregación por nivel de ingreso; por lo que, si se revisa técnicamente la situación, se encuentra que el sistema universal como respuesta para enfrentar los supuestos efectos negativos, resulta contraproducente porque la existencia de exenciones y deducciones conlleva un beneficio en términos absolutos para los que más consumen, pues al tener un sentido universal de intervención tributaria, la misma generaliza a los contribuyentes porque no discrimina por sector, determinando con ello que el beneficio no llegue a la gente que se supone es la población objetivo de las exenciones, como son los sectores populares.

Asimismo, se encuentra que el modelo impositivo al valor agregado tiene diversas tasas, las que se encuentran armonizadas o bien constituyen una sola tasa; por lo que se considera que, este resulta más regresivo que los impuestos a las ventas considerados puros; esto porque si el Impuesto al Valor Agregado es uniforme resulta siendo más regresivo, debido a que incrementa los costos de los bienes consumidos por los ciudadanos más pobres; además que las exenciones quiebran la cadena de este impuesto porque aumentan los efectos cascada, lo cual hace más difícil su aplicación.

⁶⁵ Barreix, Alberto. **El IVA personalizado. Aumentando la recaudación y compensando a los más pobres.** Pág. 23.



De acuerdo con Gómez, “El IVA se utiliza en más de 120 países en la actualidad y sus repercusiones fiscales y distributivas han demostrado ser muy variadas. Puesto que teóricamente el IVA es un impuesto que debiera poner fin a todos los demás impuestos, muchos de los países que han adoptado el IVA no imponen impuestos específicos, impuestos a la entrada, ni impuestos a los Artículos de lujo. Según un estudio del FMI, en los países de bajos ingresos, el IVA ha reemplazado menos del 30 por ciento de los ingresos perdidos a través de la eliminación de impuestos al comercio”.⁶⁶

La mayoría de países de América, desde finales del siglo XX, han pasado de un modelo donde se priorizaban los impuestos sobre ventas, a uno orientado a imponer el Impuesto al Valor Agregado o –IVA-; pero, aunque tenga esa denominación, es de mencionar que no es *ad valorem*, sino que, al consumo, porque el mismo se cobra en todas las etapas de producción o venta, pero estructurado para que los consumidores intermedios puedan trasladarlo hacia el consumidor final.

Sin embargo, este impuesto se ha popularizado debido a que existe la percepción que el mismo permite una mejor armonización y genera más incentivos para pagarlo, así como no causa distorsiones en la actividad productiva; a pesar de los optimismos, se debe tener en cuenta que no es cierto totalmente que este tributo está libre de distorsiones, porque en países como Guatemala donde existe un sector informal importante, el Impuesto al Valor Agregado genera distorsiones al evitar que este sector se incorpore a la actividad registrada o formal de la economía, aun con la importancia numérica que el mismo tiene.

Estas condiciones se manifiestan de diferente manera en los países, de acuerdo con que si los mismos son en desarrollo o desarrollados, con sistema político centralizado o federal, puesto que, como el caso de estos últimos, se generan dificultades administrativas al tener que compartir el poder de tributación entre el gobierno federado

⁶⁶ Gómez, Sabaini, J. **Op. Cit.** Pág. 13.



y los gobiernos estatales, en este impuesto sobre consumo; sin embargo, a pesar de todas las objeciones el Impuesto al Valor Agregado, continúa siendo el impuesto más importante para la mayoría de gobiernos, especialmente cuando han eliminado otros como parte de una política fiscal de incentivos a la inversión privada.

5.3. Los efectos recaudatorios del Impuesto al Valor Agregado –IVA-

Al hacer un análisis sobre el Presupuesto General de la Nación en el anexo 1, se describe la tendencia de 2012 a 2018, el cual representan los montos en miles de millones de quetzales de la siguiente manera: Q.59,547.40, Q.66, 985.40, Q.70,564.00, Q.71,840.80 y para el siguiente año o sea 2016 es de Q.74,430.00, en el año 2017 y 2018 el presupuesto es de Q.76,989.41 por la razón que en el último año no fue aprobado, por lo que quedo vigente el actual. Como se puede observar que la tendencia de un año para otro, va en aumento a pesar que, la recaudación tributaria no ha tenido los efectos deseados en la estimación para cubrir dichos presupuestos.

El anexo 2, hace una referencia del porcentaje de participación de los impuestos en la conformación del presupuesto general de la nación y es el siguiente: en el año 2012 representaron el 76.07 %, en el 2013 el 75.20 %, en 2014 el 73.84 % y en 2015 el 72.86 % y para el año 2016 representan el 75.33 %, para el año 2017 y 2018 75.32 %, por lo que se puede deducir que los ingresos tributarios es la fuente más importante de los ingresos que conforman dicho presupuesto.

Si se toma en cuenta las proyecciones establecidas para el 2015, los ingresos que se obtendrían de los impuestos tienen una proyección de crecimiento del 5.4 % en relación con el ingreso tributario establecido para el año 2014; aún con esta proyección se considera que la misma fue subjetiva, principalmente, porque la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- ha mostrado limitada capacidad recaudatoria en los últimos años, a lo que se le sumó la crisis de credibilidad desde abril de 2015 hasta el presente por las acciones penales en contra del que en ese año era Superintendente y en contra de los exsuperintendentes por la red de evasión fiscal.



Sin embargo, a pesar de estas situaciones que afectan la recaudación fiscal se debe tener en cuenta que dentro de la estructura tributaria del gobierno central como se lee en el anexo 3, los impuestos directos representan el 35.4 %, y 36.39 %, los impuestos indirectos el 62.39 % y 62.61 % y otros impuestos el 2.21 % y 1.00 %, dentro de esta clasificación los impuestos más importantes siguen siendo el Impuesto al Valor Agregado –IVA- que representa el 47.26 % y 44.96 %, y el Impuesto Sobre la Renta –ISR- que equivale a 27.67 % y 27.41 % que significan en promedio el 74.93 % y 72.37 %, de la recaudación total obtenida por el Estado en el año fiscal de 2014-2015 y 2017-2018.

En ese sentido, se debe tener en cuenta que, la previsión presupuestaria que hizo el gobierno sobre el Impuesto al Valor Agregado para 2015 se estimó en Q 24,326.3 millones, con una tasa de crecimiento del 4.9 % en relación a lo recaudado en el 2014, meta que no se cumplió porque al hacer una comparación en el anexo 4, de los dos años en mención, se tiene la siguiente información: Impuesto al Valor Agregado doméstico año 2014 Q.10, 094.60 miles de millones, año 2015 Q.10,692.0 miles de millones, lo que equivale a un aumento de Q597.4 millones y a un aumento del 2.88 %, en el año 2017 Q.14,380.20, en 2018 Q.14,572.80 ambos años expresados en miles de millones, lo que represento un aumento de los dos años en mención de Q.192.6 millones equivalente al 0.66 %.

En cuanto al Impuesto al Valor Agregado por importaciones, en el año 2014 se obtuvo ingresos de Q.13, 058.30 miles de millones; mientras que en el año 2015 se obtuvieron ingresos por concepto de importaciones de Q.12, 579.30 millones lo que genera una disminución de Q.479.0 millones equivalente a 1.86 %, en el año 2017 Q.14,148.10, año 2018 Q.15,560.30, ambos expresados en miles de millones, lo que da un aumento de Q1,412.2 miles de millones equivalentes a 4.75 %, información presentada en el anexo 5.



En términos globales, al hacer un análisis de la recaudación en los años 2014-2015 en el anexo 6, se establece que para el primer año en mención, la recaudación del Impuesto al Valor Agregado doméstico, más Impuesto al Valor Agregado importaciones fue de Q.23, 152.9 miles de millones, mientras que en el año 2015 la recaudación total del Impuesto al Valor Agregado doméstico más Impuesto al Valor Agregado importaciones fue de Q.23, 271.3 miles de millones lo que en términos generales aumentó Q.118.4 millones lo que equivale a un leve incremento de 0.26 %; en conclusión, de los Q.24,326.3 miles de millones que se estimó en el presupuesto de 2015 la recaudación por concepto de impuestos fue de Q.23,271.3 miles de millones lo que representa una disminución de Q.1,055.0 millones equivalente al 2.22 %; las causas que lo originaron, la crisis política, el contrabando, la evasión tributaria, las exenciones reguladas por la ley y la evasión cotidiana que se genera en la economía informal por falta de controles y registros. En el periodo 2017-2018 la recaudación total del Impuesto al Valor Agregado Q28,528.3 y Q.30,133.09 expresados en miles de millones y con un aumento de Q.1,604.79 millones lo que equivale a un 2.74%, persistiendo las causas enunciadas en los dos periodos anteriores.

Según el Centro de Investigaciones Económicas Nacionales –CIEN-: “Esta situación implica la reducción en la productividad del IVA por tercer año consecutivo (5.18% del PIB en 2013, 5.11% en 2014 y 4.98% en 2015), sin que se perciban mejoras en el corto plazo. La reducción en la productividad del IVA se conecta con un aumento en la evasión tributaria, la cual seguramente se agravará por tratamientos tributarios preferenciales, como los otorgados al sector construcción en diciembre de 2013 y que produjo que la base gravable de las ventas de dicho sector se redujera al 70%. La caída en la productividad del IVA y la merma en el rendimiento de otros impuestos es causa de preocupación, sin que la SAT implemente las medidas necesarias. Esta deficiencia da lugar a cuestionar por qué las actuales autoridades fiscales buscaron la creación de nuevas cargas impositivas, sin antes lograr una administración eficiente de los impuestos existentes”.⁶⁷

⁶⁷ CIEN. Pág. 51.



A lo anterior se suman las exenciones reguladas en dicha ley, las cuales tienen fundamento constitucional, en donde se establece privilegio a las universidades y centros educativos privados, a las cooperativas, a entes públicos, organismos internacionales y diplomáticos; asimismo, existe la evasión cotidiana que se genera en la economía informal, en donde una buena parte de la población realiza sus actividades económicas para evitar el pago del Impuesto al Valor Agregado, aspectos que en su conjunto, disminuyen significativamente la recaudación de este impuesto, limitando con ello ingresos tributarios al Estado, dándole argumento a los críticos que se oponen a cualquier reforma tributaria porque los mismos señalan que antes de cualquier modificación en la estructura impositiva, deben corregirse todas las distorsiones que limitan, a veces severamente, la eficiencia y eficacia en la recaudación de impuestos.

Asimismo, el presupuesto destinado para el año dos mil dieciocho el cual corresponde al presupuesto en vigencia 2017, alcanzó la suma de Q.76,989.4 miles de millones, el cual en su oportunidad, fue elaborado con base en las estimaciones macroeconómicas proporcionadas por el Banco de Guatemala, así como las estimaciones de ingresos por concepto de impuestos de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- y del Ministerio de Finanzas Públicas, así como con las modificaciones que el Congreso de la República consideró pertinentes, al momento de su aprobación.

Para contar con un panorama general del presupuesto 2018, en principio se muestran en forma gráfica los ingresos, y en segundo término los egresos desde sus principales perspectivas o formas de clasificación. Ambas categorías al regirse por el principio de “equilibrio presupuestario”, permiten que, con las distintas estimaciones de ingresos, se financien las autorizaciones máximas de egresos para el período fiscal de un año.

En el Presupuesto de Ingresos de 2018, de acuerdo con el monto del año anterior que rige nuevamente para el presente año, el 75.3 % de los recursos se estima obtenerlos de los diversos impuestos que establecen las leyes tributarias vigentes (ingresos tributarios), el 13.7 % se obtendrán de la emisión, colocación y negociación de Bonos del Tesoro, un 3.4 % con préstamos obtenidos de Organismos Internacionales, 0.8 %



con ingresos no tributarios, 0.7 % con donaciones de organismos e instituciones internacionales y de países amigos, contribuciones a la seguridad social 3.2 %, venta de bienes y servicios 0.6 %, rentas de la propiedad 0.3 %, y 2.0 % de saldos de caja (Fondo Común).

El Presupuesto de Egresos de 2018, puede ser analizado desde distintas perspectivas. Dentro de las principales, se puede observar el presupuesto por:

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

El presupuesto, desde esta perspectiva, permite conocer cómo se agrupan los programas, subprogramas, proyectos, actividades y obras que ejecutan las entidades y dependencias del sector público. Todo ello forma parte de la estructura que se toma en consideración, para programar los recursos con que se financian los servicios que se prestan a la población.



Adicionalmente, facilita conocer si los programas a realizar apoyan la gestión administrativa, o bien si incrementan la cobertura y la calidad de los servicios públicos a favor de la población, la inversión, o si contribuyen al pago de la deuda pública.

Quiere decir entonces que para satisfacer las necesidades básicas de la población y dar cumplimiento al precepto constitucional de buscar el bien común de la sociedad guatemalteca, es preciso destinar recursos en los programas educativos cuyos insumos básicos son el pago de salarios de los maestros de cada nivel educativo, compra de útiles y textos escolares, alimentación escolar, valija didáctica, profesionalización de maestros, entre otros rubros.

En los programas de salud corresponde programar el pago de los médicos, personal de enfermería, compra de medicamentos y equipo médico-quirúrgico, principalmente. Para los programas de seguridad implica efectuar el pago a los agentes de seguridad, compra de armas y municiones y gasolina para patrullajes, principalmente.

Con base en lo anterior, se puede inferir que es importante fortalecer el tipo de gasto de "Funcionamiento", dado que el mismo se destina a cubrir el gasto social a favor de la población. Caso contrario, si no se incrementa funcionamiento, significaría que no podría ampliarse la cobertura de los servicios públicos, los cuales son esenciales para mejorar las condiciones de vida de las personas como generadoras e impulsoras del desarrollo del país. Es en estas áreas, en donde la población espera mayores resultados por parte del gobierno.

Esta perspectiva del presupuesto permite observar la tendencia del gasto en forma global, independientemente de cómo se organicen las instituciones para alcanzar los objetivos planteados por cada una de ellas. Permite visualizar en general, la tendencia de los objetivos de gobierno.



El presupuesto de egresos aprobado, vigente y ejecutado 2017 y el presupuesto de egresos aprobado 2018, ordenado por la finalidad de los recursos, muestra que para coadyuvar al cumplimiento de los objetivos generales de gobierno se da prioridad a la educación; pago de la deuda pública; orden público y seguridad ciudadana, urbanización y servicios comunitarios, salud, protección social y asuntos económicos.

El presupuesto visto desde la perspectiva institucional, permite analizar y conocer la institución y sus unidades ejecutoras a las cuales les ha sido encomendado por mandato legal, la ejecución de los programas y proyectos a través de los cuales se brindarán los distintos servicios a la población.

Al agrupar las instituciones que prestan los principales servicios a la población, puede observarse que Gobernación, Educación, Salud y Comunicaciones absorben el 39.5 % del total del presupuesto, siendo los principales servicios que retribuyen a la población guatemalteca el pago de sus impuestos.

Obligaciones del Estado a Cargo del Tesoro, que es en donde se programan distintas transferencias a las Municipalidades, Consejos Departamentales de Desarrollo; Universidad de San Carlos de Guatemala; Instituto Guatemalteco de Seguridad Social; Superintendencia de Administración Tributaria; Clases Pasivas del Estado, y otras entidades, absorbe el 33.8 %.

Para la deuda pública se asigna el 15.7 % del presupuesto, y para el resto de instituciones el 11.0 % del total del presupuesto, siendo los principales servicios que retribuyen a la población guatemalteca el pago de sus impuestos.

El presupuesto 2018 si bien tomó como base el Plan Nacional de Desarrollo K'atun 2032, se enfocó en los principales ejes de la Política General de Gobierno, con el propósito de fijar prioridades y atender los problemas urgentes y de mayor interés de la población guatemalteca, tales como la crisis hospitalaria, desnutrición, precariedad de



empleo, inseguridad, cobertura educativa, calidad educativa, y degrada recursos naturales, entre otros.

El incremento de los ingresos estatales es fundamental para Guatemala, puesto que, a través de estos, el Estado tiene la posibilidad de mantener y aumentar la inversión pública como una herramienta para fortalecer el desarrollo económico, así como para implementar objetivos de beneficio social, lo cual, determina la importancia de la sostenibilidad tributaria, para lo cual, se requiere mejorar los mecanismos de recaudación y aumentar los montos recaudados.

Aunque existe una amplia discusión sobre la mejor manera de incrementar los ingresos fiscales a partir de la recaudación tributaria, especialmente porque se plantea que la manera en que se encuentra estructurada la política impositiva favorece a las personas con mayores ingresos y afecta a las pobres, porque ha privilegiado los impuestos indirectos a los directos, además, cuando estos se aplican, existe una serie de vericuetos legales que les permite a los ricos evitar la progresión efectiva de los mismos. En los últimos años, para lograr la inversión nacional y extranjera, el Estado ha impulsado exenciones en detrimento de los ingresos estatales, por lo que deben implementarse mecanismos de tributación directa y progresiva, para compensar la reducción de las fuentes de ingresos estatales, evitando que la solución sea nuevamente contraproducente para la población con menores ingresos.

Frente a esa postura, en este trabajo se plantea la importancia de llevar a cabo una ampliación de la base tributaria, para incrementar los ingresos públicos, la cual debe llevarse a cabo aumentando la cantidad de personas que paguen el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y reduciendo las exenciones al mismo, principalmente por el impacto que este tributo tiene en los ingresos estatales.

El Impuesto al Valor Agregado, como tributo, resulta muy importante porque constituye la fuente más significativa de la recaudación de impuestos, porque teóricamente fue creado teniendo en cuenta la necesidad de contar con un impuesto que no permitiera la



evasión, así como para garantizar la competitividad en la compra-venta de productos y servicios.

Asimismo, una de las características centrales del Impuesto al Valor Agregado es que el mismo es un tributo indirecto y sobre el consumo, y por ello se le traslada directamente al consumidor final, pero este no es el sujeto encargado de asumir la responsabilidad de su pago, sino otro individuo natural o jurídico quien resulta siendo el que procesa el pago del impuesto, más no el que asume el costo del mismo, pues el tributo siempre resulta ser pagado por quien consume; de ahí que cuando se entrega la factura emitida sobre el bien objeto del gravamen en el mismo se incluye el Impuesto al Valor Agregado, porque este aporte al Estado es asumido por el adquirente del bien o del servicio.

Esto quiere decir que lo esencial de este impuesto es su orientación hacia gravar el consumo, porque tiene como hecho general este acto, el que paga el impuesto es el consumidor final y como base imponible el monto o precio de ese consumo, lo cual determina una particular aceptación por los gobiernos, principalmente porque es el impuesto que mayor recaudación le genera al erario público, además que no tiene como consecuencia efectos económicos negativos, sino al contrario, ha tenido un resultado favorable sobre la exportación y ha promovido un equilibrio fiscal en relación de estas con las importaciones.

Asimismo, el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto que por su carácter indirecto involucra a todos los contribuyentes sin importar su capacidad de compra, lo cual, se manifiesta en el hecho de que a la población con menor ingreso económico le asigna un mayor porcentaje de sus ingresos al consumo, en relación al que le dedican las clases acomodadas; de igual manera, si se lleva a cabo el análisis del efecto de este impuesto en la población desde el consumo, se encuentra que la incidencia de este tributo es menor en el caso de los pobres y mayor en los ricos, lo cual, ha llevado a que sectores vinculados con la defensa de los sectores populares cuestionen este impuesto porque al ser regresivo afecta más a las personas necesitadas.



Sin embargo, como respuesta de los que están a favor de la vigencia del mismo se señala que el efecto distributivo tiene que medirse a partir de la totalidad de la política fiscal y evitar hacerlo solo sobre los impuestos y menos concentrarse únicamente en uno de ellos, por más significativo que el mismo sea en la economía y sobre la población, por el efecto negativo que puede tener ese tributo. La política fiscal lo compensa o neutraliza totalmente a partir de una práctica estatal de gastar en bienes y servicios para los sectores sociales menos favorecidos a través de políticas sociales.

De igual manera, se debe tener en cuenta que en la recaudación del IVA se regulan exenciones sobre alimentos, medicinas y educación, entre otros; así como tasas cero para esos bienes o servicios, lo cual favorece a todos los consumidores aunque no lo necesiten, porque no toma en cuenta una segregación por nivel de ingreso, por lo que, si se revisa técnicamente la situación, se encuentra que el sistema universal como respuesta para enfrentar los supuestos efectos negativos resulta siendo contraproducente porque la existencia de exenciones y deducciones conlleva un beneficio en términos absolutos para los que más consumen, pues al tener un sentido universal de intervención tributaria, la misma generaliza a los contribuyentes porque no discrimina por sector, determinando con ello que el beneficio no llegue a la gente que se supone, es la población objetivo de las exenciones, que es la de los sectores populares.

Asimismo, se encuentra que el modelo impositivo al valor agregado tiene diversas tasas, mismas que se encuentran armonizadas o bien constituyen una sola tasa, por lo que se considera que este resulta más regresivo que los impuestos a las ventas considerados puros; esto porque si el Impuesto al Valor Agregado es uniforme, incrementa los costos de los bienes consumidos por los ciudadanos más pobres; además, las exenciones quiebran la cadena de este impuesto porque aumentan los efectos cascada, lo cual dificulta su aplicación.



La mayoría de países de América, desde finales del siglo XX, han pasado de un modelo donde se priorizaban los impuestos sobre ventas a uno orientado a imponer el Impuesto al Valor Agregado o –IVA–; pero, aunque tenga esa denominación, es de mencionar que no es *ad valorem* sino que al consumo, porque el mismo se cobra en todas las etapas de producción o venta, pero estructurado para que los consumidores intermedios puedan trasladarlo hacia el consumidor final; sin embargo, este impuesto se ha popularizado debido a que existe la percepción que el mismo permite una mejor armonización y genera más incentivos para pagarlo, así como, el mismo no causa distorsiones en la actividad productiva.

A pesar del optimismo, se debe tener en cuenta que no es cierto totalmente que este tributo está libre de distorsiones, porque en países como Guatemala, donde existe un sector informal importante, el IVA genera distorsiones, cuando se evita que este sector se incorpore a la actividad registrada o formal de la economía, aun con la importancia numérica que el mismo tiene. Estas condiciones se manifiestan de diferente manera en los países, dependiendo de si estos están en vías de desarrollo o son desarrollados, con sistema político centralizado o federal, puesto que, como el caso de estos últimos, se generan dificultades administrativas, en el momento de compartir el poder de tributación entre el gobierno federado y los gobiernos estatales, de este impuesto sobre consumo.

5.4. Mecanismos para que los comerciantes informales sean agentes retenedores del Impuesto al Valor Agregado –IVA–

Los Agentes de Retención son contribuyentes calificados por la Superintendencia de Administración Tributaria que retienen un porcentaje del Impuesto al Valor Agregado a los proveedores en las compras y servicios obtenidos. Son calificados como tales debido al tipo y gran volumen de las operaciones que realizan, el alto nivel de cumplimiento de sus obligaciones tributarias y porque permiten con facilidad el control por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.



Es el acto de retener un porcentaje del Impuesto al Valor Agregado (IVA) que un Agente de Retención retiene a sus proveedores de bienes o servicios, para enterarlo directamente en las cajas fiscales, excepto en el caso de los exportadores calificados como agentes de retención. Los agentes retenedores empezaron a realizar las retenciones a partir del periodo del Impuesto al Valor Agregado inmediato siguiente a la fecha en que fueron activados y notificados por la Superintendencia de Administración Tributaria. Es preciso indicar que la ley entró en vigencia el 1 de agosto del 2006 y a partir de allí, la Superintendencia de Administración Tributaria, tuvo 6 meses para notificar a los agentes de retención.

Los Agentes de Retención deben abstenerse de realizar retenciones por compras de bienes o servicios a otros Agentes de Retención, salvo que las mismas hayan sido pagadas con tarjeta de crédito o débito, en la cual aplicará la retención establecida para los Operadores de Tarjeta de Crédito o Débito.

En las ventas al crédito, la obligación de la retención del Impuesto al Valor Agregado se genera al emitirse la factura conforme a lo establecido en el Artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. En la venta de bienes muebles, las facturas, notas de débito y notas de crédito, deberán ser emitidas y proporcionadas al adquiriente o comprador, en el momento de la entrega real de los bienes. En caso de las prestaciones de servicios, deberán ser emitidas en el mismo momento en que se reciba la remuneración. En el sistema de retenciones los compradores retienen un porcentaje del Impuesto al Valor Agregado a los proveedores, las retenciones se hacen en tiempo real debido a que el sistema funciona en línea con la base de datos de la Superintendencia de Administración Tributaria. La generación de declaraciones juradas de retenciones es automática, lo que permite a las instituciones cumplir con eficiencia la entrega de constancias a los proveedores y evitar sanciones económicas.

De igual manera para que exista un mejor control se deben de establecer agentes retenedores del IVA como los siguientes:



Entidades Descentralizadas como Agentes de Retención. Para que una entidad descentralizada pueda actuar como Agente Retenedor del Impuesto al Valor Agregado, debe haber recibido previamente un aviso de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el cual se le notifica para iniciar las operaciones de retención del Impuesto al Valor Agregado. Los agentes retenedores son aquellos que en las compras o en la prestación de servicios que obtengan; retendrán un porcentaje del Impuesto al Valor Agregado y el mismo deberá enterarse a las cajas fiscales de la Superintendencia de Administración Tributaria, en los primeros 15 días hábiles del mes siguiente.

Cuando se realicen compras de bienes o se adquieran servicios entre personas individuales o jurídicas con la calidad de agentes de retención, deben abstenerse de efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado. Las Retenciones del Impuesto al Valor Agregado, realizadas por las entidades descentralizadas en los procesos de adquisición de bienes y servicios que realicen los organismos del Estado, las entidades descentralizadas y autónomas con excepción de las municipalidades, pagarán al vendedor del bien o prestador del servicio, únicamente el setenta y cinco por ciento (75 %) del Impuesto al Valor Agregado, y le retendrán el veinticinco por ciento (25 %) de dicho impuesto incluido en el monto total facturado. El vendedor o prestador del servicio, debe extender la factura correspondiente y la entidad descentralizada debe entregar a estos una constancia de retención pre numerada por el monto del impuesto retenido, que corresponda al valor total de la operación facturada. El agente de retención se abstendrá de realizar retenciones del Impuesto al Valor Agregado, cuando el monto de la compra de bienes o la prestación de servicios, sea inferior a los treinta mil quetzales (Q. 30,000.00).

Las entidades descentralizadas que retengan el 25 % del Impuesto al Valor Agregado, deberán entregar a los proveedores de bienes o servicios la constancia de retención del impuesto, en formulario SAT-2229; la que debe estar pre numerada y autorizada por cada operación sujeta a retención del Impuesto al Valor Agregado; o de forma consolidada, cuando el proveedor haya realizado más de una transacción con el agente



de retención durante el mismo mes calendario, la cual será entregada en forma mensual. Dicho documento deberá contener el nombre, razón o denominación social y Número de Identificación Tributaria del contribuyente que soportó la retención, importe neto del bien o servicio adquirido, porcentaje de retención aplicado y monto del impuesto retenido y el número de la factura emitida o número de la transacción realizada.

Las constancias de retención se originan en las compras de bienes y adquisición de servicios mayores o iguales a Q.30,000.00; que realicen las entidades descentralizadas, quienes pagarán al vendedor del bien o prestador del servicio, el 75 % del Impuesto al Valor Agregado y le retendrán el 25 % de dicho impuesto, incluido en el monto total facturado. El vendedor o prestador del servicio debe extender la factura correspondiente, y la entidad estatal debe entregar a estos, una constancia de retención pre numerada por el monto del impuesto retenido, que corresponda al valor total de la operación facturada.

Cuando se verifique que el agente de retención no entregó al fisco el importe de las retenciones que le correspondía efectuar, la Superintendencia de Administración Tributaria presentará la denuncia penal que en derecho corresponda, en contra de los funcionarios o empleados públicos que incumplieran con enterar el tributo retenido. En el caso de venta de bienes o prestación de servicios al crédito, el vendedor o prestador de servicios emitirá la factura conforme a lo establecido en el Artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que la retención que corresponda, se realizará en el momento de la entrega y emisión de la factura, al igual que la entrega de la respectiva constancia de retención pre numerada, autorizada por la Administración Tributaria y en la cual se hará constar el monto del impuesto retenido, conforme el porcentaje que corresponda.

En los últimos años, especialmente al comienzo del gobierno constitucional del período 2012-2016, el presidente de la República planteó una serie de reformas fiscales que contemplaban nuevos impuestos como a la telefonía, entre otros, a partir de acciones



constitucionales de amparo el sector privado organizado evitó que las mismas cumplieran con la finalidad de incrementar los ingresos estatales, a través de los tributos, por lo que, continúa siendo una tarea pendiente mejorar la recaudación fiscal a partir de la legislación impositiva existente en la actualidad.

Ante ello, se ha propuesto que deben mejorarse los mecanismos de recaudación; incrementar la tasa del Impuesto al Valor Agregado (IVA) o, como se propone en esta tesis, ampliar la base tributaria de la misma, incluyendo al sector informal como agente recaudador de ese tributo, aunque hay sectores que se oponen a cualquier modificación en el tema de impuestos, argumentando la necesidad de hacer énfasis en la administración tributaria.

Coincidiendo con la idea de mejorar los mecanismos de recaudación, Pérez argumenta que, “Contra poniéndose a la posibilidad de incrementar la tasa del IVA, la recomendación más importante es de índole administrativa más que de política económica tributaria. Consiste en concentrar esfuerzos para combatir la evasión, ya que esta presenta efectos recaudatorios evasivos muy altos; y mejorando los sistemas de imposición y recaudación tributaria, el Estado no afrontaría los problemas de ingresos necesarios para financiar su Presupuesto de Egresos, por lo que la eficiencia y eficacia para la determinación, control y recaudación del IVA se puede establecer con los elementos básicos que para cumplir con sus objetivos se haya trazado la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) para contar con los mecanismos que le conduzcan a la recaudación de este impuesto”.⁶⁸

Aún con la oposición de algunos sectores, lo que es un hecho, es la necesidad que el Estado aumente su recaudación fiscal, para disminuir el uso de la deuda externa e interna, o de las donaciones como mecanismo para equilibrar el presupuesto estatal; por lo que en esta investigación se hace énfasis en la ampliación de la base tributaria

⁶⁸ Pérez Mejía, Víctor Manuel. **La estructura fiscal y tributaria de Guatemala**. Pág. 16



del Impuesto al Valor Agregado, a partir de incorporar como agentes retenedores de ese impuesto, a los comerciantes de la economía informal en Guatemala.

Cuando se hace referencia al sector informal en la presente tesis doctoral, se tiene en cuenta a los pequeños, medianos y grandes empresarios dedicados a actividades de comercio, y/o a la prestación de servicios sin cumplir con sus obligaciones tributarias, mercantiles o laborales que la ley determina; por lo que evaden impuestos y el pago de las prestaciones a sus trabajadores, a quienes, incluso, no se le paga el salario mínimo oficial. Este sector se caracteriza, además, por la diversidad de personas que participan en el mismo, desde los buhoneros hasta quienes por el volumen de venta y de ganancias obtenidas, se pueden catalogar como grandes empresarios, quienes tienen mayores prácticas evasoras, por lo que únicamente reciben beneficios del Estado sin dar ninguna contraprestación, en calidad de impuestos u obligaciones laborales.

Aun cuando existe una concepción popular, orientada a identificar a la economía informal como aquella población económicamente activa que se encuentra desempleada, en condiciones de pobreza y extrema pobreza, quienes no tienen ninguna otra alternativa, que acudir a la informalidad para llevar a cabo actividades de sobrevivencia, la realidad es que, esta imagen si encuadra en quienes tienen una relación de dependencia en los negocios informales o aquellas personas que tienen una situación de autoempleo en este sector; pero la situación cambia al analizar la realidad guatemalteca, puesto que, se ha comprobado que en muchos casos, el comerciante es informal, es decir, el que posee los bienes o los servicios, no encaja en la visión del pobre que sobrevive, sino que es dueño de dos o más ventas o bien es el suministrador de los bienes en la cadena de ventas al menudeo a varios empresarios no registrados, por lo que, su actividad productiva, sus ingresos y ganancias, están al mismo nivel o, incluso, por encima de un empresario inscrito legalmente; de ahí que la actividad informal de los comerciantes constituye evasión fiscal, al no contribuir con el pago de impuestos, por lo que, deben encontrarse los procedimientos adecuados para registrarlos legalmente, con la finalidad de integrarlos al sistema tributario guatemalteco.



Por lo expuesto, es que se considera que la forma más adecuada para lograr que los comerciantes del sector informal se conviertan en pequeños contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, y así incrementar los efectos recaudatorios de este tributo, es la creación de una Ventanilla Única de inscripción de comerciantes de la economía informal en la Superintendencia de Administración Tributaria, así como el funcionamiento de una unidad especializada en investigar el cumplimiento de las declaraciones mensuales de ese impuesto ante esta dependencia.

Lo anterior permitirá a estos comerciantes inscribirse como agentes retenedores de dicho impuesto y permitirle a los mismos, deducir de su Impuesto Sobre la Renta lo declarado de Impuesto al Valor Agregado, con lo cual, se lograría que los consumidores que acuden a los mercados informales, también tributen el Impuesto al Valor Agregado, esto incrementará el ingreso fiscal al recaudar más recursos a partir de este impuesto; por lo que, el Estado podrá cubrir más y mejores servicios básicos como la salud, la educación y la seguridad ciudadana.

5.5. Efectos económicos de la economía informal

Debido a las características económicas de Guatemala, la denominada economía informal, caracterizada por trabajadores por cuenta propia o pequeñas empresas quienes no están regulados en el marco institucional que regula las actividades económicas productivas, se ha convertido en la principal fuente de ingresos para muchas personas, quienes por distintos motivos no han sido absorbidos por la economía formal, de ahí que exista la tendencia a un fuerte crecimiento de este sector económico, que en muchos casos, especialmente en la ciudad capital, absorbe más fuerza de trabajo que la actividad formal.

“La primera estimación infiere la magnitud de la economía informal como un porcentaje del total de la fuerza laboral. En base a la Encuesta Nacional de Empleos e Ingresos (ENEI) en el 2004 un 75.4% de la Población Económicamente Activa (PEA) trabajaban en actividades informales. Esto pone en perspectiva que la



economía informal no es la excepción: es la regla. Además, los resultados indican que el área rural cuenta con una mayor informalidad. Un 89.8% de la PEA rural labora en la informalidad contrastado con un 61.2% de la PEA urbana.”⁶⁹

Según el Instituto Nacional de Estadística, en la Encuesta Nacional de Empleo e Ingresos 1-2014, la población económicamente activa, es decir aquella población que trabaja, es de 6.3 millones de personas la cual se integra de la siguiente manera: sector formal 2.0 millones de personas, sector informal 4.3 millones de personas, que representan el 31 % y 69 % respectivamente. Del sector formal tienen cobertura social según el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social únicamente 1.026,735 personas equivalente al 51.34 % y el resto 48.66 % no tienen cobertura, lo que manifiesta que este porcentaje podría ser parte del sector informal, por carecer de cobertura social. A esto habría que agregarle una estadística dada por el Ministerio de Trabajo y Previsión Social, que cada año 200 mil jóvenes ingresan al mercado laboral.

Asimismo, se tiene conocimiento que en la agricultura se concentra la mayor parte de la población de la economía informal, que representa el 85 % de personas empleadas en este sector y un 15 % en el área urbana, siendo el comercio, especialmente en la ciudad capital el segundo lugar donde se ubica.

La clasificación del sector informal por actividad económica según el Instituto Nacional de Estadística en la Encuesta Nacional de Empleo e Ingresos 1-2014, revela que la agricultura representa el 42 %, el comercio 28.5 %, industria manufacturera 11.9 %, otras actividades de servicios 10.2 %, construcción 5.2 % y otros que incluyen inmobiliarias, financieras y de seguros, información y comunicación, administración pública, y profesionales 2.2 %.

⁶⁹ Centro de Investigaciones Económicas Nacionales, CIEN. **Economía informal en Guatemala: la regla, no la excepción.** Pág. 4.



Como se aprecia, la economía informal tiene un fuerte impacto en la actividad económica de Guatemala, lo cual no se refleja en los aportes que los comerciantes informales debieran entregarle al Estado en calidad de tributos; puesto que, una de las características de este sector es precisamente actuar al margen de la legalidad, evadiendo impuestos y obligaciones de tipo laborales, ambientales y mercantiles, volviéndolo una competencia desleal frente a los empresarios formales, que si tributan y cumplen, con todas las obligaciones legales vigentes en el país.

En este sentido, la propuesta que se presenta consiste en incorporar al sector informal como pequeños contribuyentes con la finalidad de incrementar la base del Impuesto al Valor Agregado. Al hacer una clasificación de los contribuyentes al Valor Agregado, se tiene la siguiente clasificación o régimen: régimen general 309,262 contribuyentes que representan el 27.26 % y aportan al Impuesto al Valor Agregado el 73.51 % del total de la recaudación de dicho impuesto; mientras que los pequeños contribuyentes son 825,050, equivalente al 72.74 %, y que aportan a la recaudación de dicho impuesto el 2.95 %. Como referencia se presenta la cifra de 17,556 contribuyentes exentos que no generan ningún aporte al impuesto en mención.

En total el número de contribuyentes en este impuesto es de 1,134,312, información obtenida de la gerencia operativa e intendencia de fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria. También es importante hacer una comparación de la evolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado del año 2014, que se situó en Q.1,778.25 millones, para el 2015 la devolución fue de Q.2, 020.56 millones, para el año 2016 Q.1,050.28 millones, en el año 2017, Q.1,407.05 millones, en el 2018 la devolución fue de Q.1,813.11 millones; Esta devolución incluye a los exportadores y por venta a entidades exentas, según datos obtenidos de la fuente consultada anteriormente. Es importante tomar en cuenta que este tipo de devolución a entidades exentas, debe ser regulado por las autoridades encargadas de la recaudación y el gobierno de turno. Ya que afectan considerablemente, a los ingresos que el Estado necesita para financiar sus actividades para el cual fue creado.



En febrero del 2014, el gobierno de turno propuso regular el sector informal a través de un pago único de un impuesto de \$20 dólares anuales, aplicado a la micro, pequeña y mediana empresa que labora en este sector, pero que no se hizo por falta de voluntad política y porque no se cuenta con un plan estratégico definido, que permitiera realizar dicha regulación.

La propuesta presentada en el presente trabajo de tesis, persigue incrementar la base de los contribuyentes al Impuesto al Valor Agregado, especialmente a los pequeños contribuyentes, tomando inicialmente al sector comercio, industria manufacturera, otras actividades de servicio, el sector construcción y otros que representan el 58 % de los sectores involucrados en la economía informal; aplicando aún un margen de error del 10%, lo que daría una base de 48 % de los que laboran en dicho sector, lo que representaría 2,064,000 que pasarían a ser nuevos contribuyentes al Impuesto al Valor Agregado, lo que tendría como efecto un aumento en la recaudación tributaria, y una disminución de la evasión y el contrabando, ya que estos dos flagelos son comunes en este sector informal.

Como se puede observar al hacer una inserción del sector informal, a formar parte de los pequeños contribuyentes, de los 825,050 que existen actualmente, se llegaría a un total de 2,889,050 lo que representa un incremento considerable, quedando el régimen general en un 9.42 % y los pequeños contribuyentes en 90.58 %, lo que podría generar ingresos adicionales por concepto del Impuesto al Valor Agregado de Q.619.200.000 millones a Q.1, 238.400.000 millones.

El sector informal es representativo dentro de la economía y su impacto en la recaudación de este impuesto también lo es, por lo que se considera que, si este sector se logra controlar en una medida, traerá como consecuencia, una disminución de la evasión fiscal y el contrabando de mercancías. Porque según estudios realizados sobre la evasión fiscal, según estudios del Instituto de Estudios Fiscales (ICEFI) y La Comisión Económica para América Latina (CEPAL), se calcula que el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, se evaden en un 40% lo que equivale a Q.12



millardos, aseveración que sostiene el Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) y La Asociación de Estudios Sociales (ASIES), que confirman que está evasión es en gran parte, consecuencia de la existencia del mercado informal.

En cuanto al contrabando, se especula sobre miles de millones que ingresan en productos al país, sin pagar impuesto; según publicación de fecha 20 de Julio de 2016 por la Cámara de Industria de Guatemala en el año 2009, el contrabando estaba alrededor de Q.6,000 mil millones, en el 2014 Q.14,000 mil millones y para el 2015 Q.16,000 mil millones. Dentro de los factores que propician el contrabando, se consideran la devaluación del peso mexicano, la poca vigilancia en las fronteras, aumento de la corrupción, discrecionalidad en las aduanas y lo representativo del sector informal, para fomentar esta actividad.

Las repercusiones que conlleva el contrabando aduanero son; la competencia desleal, la generación de pérdidas de mercado, el cierre de empresas, la pérdida de empleos formales, el incremento del desempleo, la inseguridad y el daño a la salud.

La economía informal, es un problema que enfrenta México, desde hace ya varios años, y que con el paso del tiempo ha aumentado, generando dificultades y deteniendo el proceso de crecimiento del país, debido a la irregularidad de las actividades comerciales, lo que las mantienen fuera de la legalidad y ocasionan un retroceso o desaliento de la productividad.

Existen diferentes puntos de vista por los cuáles se puede definir economía informal. Desde el punto de vista económico, Vázquez la define como "(...) el sector no moderno o no capitalista de la economía, donde la utilización del capital es relativamente baja, predominan actividades económicas de pequeña escala." Para Soto (2004), La economía informal se constituye por todas aquellas actividades económicas que, sin ser criminales, tampoco están totalmente registradas, reguladas y fiscalizadas por el Estado en los mismos espacios en que otras actividades similares sí lo están".



Las opiniones con respecto a este tema en ocasiones son contradictorias: para algunos es algo que daña a la economía debido a que se incentiva a la evasión de impuestos, la competencia desleal a los negocios que están formalmente establecidos, corrupción y en ocasiones delincuencia; por otro lado, representa una forma de subsistir ante la carente cantidad de empleos que les permitan cubrir con sus necesidades básicas que hay en el sector económico formal.

La organización Internacional del Trabajo (OIT) fue la instancia que propuso denominar a este fenómeno “economía informal”, donde el principal problema es el mercado laboral que se convierte de baja calidad, al momento de adentrarse en el trabajo por cuenta propia en actividades que se denominan de supervivencia, con ingresos que son insuficientes y una productividad muy escasa o nula, trabajando con tecnologías bastante simples, con bajo requerimiento de capital y calificación para operar y sin protección por parte de la ley, quedando expuestos ante cualquier situación de peligro y colocando de la misma manera, en esa situación a la economía donde se desarrollen este tipo de actividades.

Los bajos ingresos que les reporta la informalidad les impide mejorar su nivel de vida, haciéndolos improductivos por no acceder a más y mejor preparación académica; por lo tanto, la posibilidad de acceder a actividades más calificadas y remuneradas, que les permitiría mejorar su nivel de vida, se torna complicado.

Según Ramales (2005), la economía informal de subsistencia, sumerge a sus “practicantes” en un círculo vicioso del que difícilmente pueden salir. Se considera que gran parte del trabajo informal lo constituye el trabajo familiar realizado en el propio domicilio o en locales rudimentarios; también el trabajo informal aprovecha calles y plazas, así como la infraestructura eléctrica para la venta del producto de su trabajo o de bienes y servicios. Se reconocen dos dimensiones: una relacionada con la producción y otra con el trabajo. El primer caso, consiste en la oferta de bienes y servicios realizados en establecimientos no registrados (piratería). En el segundo caso se relaciona con empleos en establecimientos del sector informal o en comercios



formales que no otorgan las prestaciones de ley, -personas que venden a Comisión Artículos producidos por una empresa completamente formal-.

El constante crecimiento de la economía informal genera un desgaste del potencial de producción de la sociedad, además de la elevación de los impuestos para los trabajadores y empresas del sector formal, así como la omisión de la población dedicada a estas actividades de los sistemas de seguridad social; convirtiéndose en unos de los retos más importantes a resolver para el desarrollo económico y social de nuestro país.

En distintos estudios se han determinado como causas de la informalidad, el exceso de regulaciones y trámites, inadecuada fiscalización, migración rural-urbana, desigualdad de ingresos y de oportunidades, y las malas políticas económicas asumidas e implementadas relacionadas al despido de masivo de trabajadores. Para el caso de Guatemala, uno de los mayores problemas que genera la informalidad es la baja recaudación fiscal que se obtiene derivada de la evasión fiscal, por existir impuestos que tienen mayor peso que otros. Al existir una carga elevada de impuestos, se hace complicado el poder cumplir con las obligaciones fiscales debido a que al realizar un tipo de trabajo se espera obtener utilidades tanto como empresa o persona física y seguir operando en el mercado, es por eso que deciden evadir impuestos y caen en la ilegalidad.

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) México tiene uno de los niveles más bajos de recaudación de impuestos; solo se recauda el 30 % de lo que se podría captar. A través del Programa de Promoción de la Formalización en América Latina y el Caribe (FORLAC 2014) se muestra que México tiene el nivel más alto de empleo informal entre las economías más importantes de América Latina con 60 %, seguido de Argentina con el 50 % y de Brasil con 40 %. Es el 60 % de la población económicamente activa que trabaja en la informalidad, que cuentan con bajos salarios, poca estabilidad laboral, escasa cobertura de la seguridad social, incumplimiento de derechos laborales y que no pagan impuestos. Otros datos



relevantes que se mencionan en el programa es que casi 30 millones de personas trabajan en el sector informal, mientras que solo 20 millones laboran en el sector formal. Es evidente que la informalidad vuelve al país no competitivo en una escala global.

Como cualquier otro problema que no se atiende a tiempo y que mientras más se vaya postergando su solución, con el paso de los años traerá consigo consecuencias, así lo ha hecho la informalidad que ha crecido de tal manera que ahora es mayor su “aportación” al producto interno bruto. La falta de oportunidades en el mercado laboral ha incentivado a las personas a realizar acciones en beneficio de ellos mismos.

Pero en muchas ocasiones ese beneficio no es el esperado porque como se menciona anteriormente, el estar involucrado en una actividad de tipo informal es obtener ganancias mínimas que solo sirven para la supervivencia, no hay un punto en el que obtenga utilidades mayores, porque no se cuenta con los elementos necesarios para incrementar la productividad, ya sea elementos como un financiamiento o la tecnología que año con año se convierte en uno de los factores más importantes para poder sobresalir económicamente en el mundo de la globalización.

La informalidad se convierte en una solución rápida ante la desesperación de las personas por observar que cada vez más, el gobierno busca hacerse de más dinero a través de los impuestos que un gran número de personas no pueden pagar, y de igual manera existen todas esas personas, empresarios, políticos que teniendo el poder económico para realizar sus obligaciones fiscales, no las hacen, generando así incrementos en los impuestos aplicados, o derivando en la creación de nuevos impuestos para intentar elevar la recaudación fiscal, pero de una manera que no es adecuada, porque perjudican a la ciudadanía y por ende a la economía.

El incremento de la formalidad laboral en Guatemala es parte de los grandes retos que el actual gobierno tiene como parte de su agenda de trabajo para el período



2012-2016, así como también el cumplimiento de la legalidad, impulsar el trabajo decente y mejorar las condiciones de vida de la población guatemalteca.

Según datos generados por el Instituto Nacional de Estadística en su Encuesta Nacional de Empleo e Ingresos (ENEI-2011), la población total proyectada al año 2011, a partir del censo de población 2002, era de 14, 713,763 habitantes. De acuerdo con proyecciones realizadas tomando como año base el 2002, el 61 % de la población total (es decir, 9,017,457) pertenece a la población en edad de trabajar (PET), definida a partir de los 15 años y más. De ellos, 5,571,358 forman parte de la población económicamente activa (PEA). Según la ENEI 2011, más del 50 % de la PEA es población rural, seguida del resto urbano con un 30% y la Urbana Metropolitana, con un 20 % aproximadamente.

Estas cifras constituyen el panorama general de la distribución de la PEA y permiten identificar dónde se encuentra la mayor cantidad de población demandante de empleo (sea en el área urbana o rural del país). De los casi 5,6 millones de habitantes que componen la PEA, el 96 % (5,341,221) se encuentran ocupados. Sobre la base de ese nivel de ocupación, el 41,75 % (alrededor de 2,2 millones de habitantes), están en una situación de pleno empleo, mientras que el 58,25 % restante (3,111,343) están subocupados.

En ese aspecto, es el ámbito rural el que mayor cantidad de personas aporta a la subocupación, primordialmente jóvenes. Ante este panorama, el Ministerio de Trabajo y Previsión Social (MINTRAB), es consciente de la necesidad de abordar este problema y está planificando acciones para mitigar esta situación que aqueja a más del 56 % de la población ocupada, y que no cuenta con ninguna cobertura social. Uno de los ejes centrales del programa del actual gobierno, es la identificación de dónde se concentra la actividad informal, tanto sectorial como regionalmente, teniendo en cuenta la perspectiva de género.



El objetivo de esta identificación es generar las condiciones para promover la formalidad entre los agentes económicos involucrados en el sector informal, para así promover el empleo decente y de calidad, así como el cumplimiento de las leyes laborales. Por este motivo, el tema de informalidad es uno de los factores primordiales para el desarrollo de programas que permitan alcanzar las metas antes señaladas. Para desarrollar una política de empleo exitosa que permita mejorar el acceso a la formalidad y a la generación de puestos de trabajo de calidad, es necesario contar con una caracterización del empleo informal. Esta es una de las prioridades para el actual gobierno.

Uno de los primeros pasos en el desarrollo de un sistema de información se dio en el año 2009, con el desarrollo del “Plan de Acción para el Fortalecimiento del Sistema Estadístico en Guatemala”. Este tuvo como fin, la medición y la obtención de datos estadísticos para realizar estimaciones sobre el mercado laboral, de acuerdo con los estándares definidos por la Organización Internacional del Trabajo OIT. Sin embargo, en ese momento no se contaba con una política definida para abordar el tema.

En el mencionado estudio se definieron varios aspectos importantes para abordar el problema de la informalidad, siendo el primero de ellos, el desarrollo de un sistema integrado de encuestas para conocer la evolución de estos indicadores. De esta forma, se contaría con una medición sostenida y permanente del mercado laboral, que permitiría tener una base más sólida para poder desarrollar programas focalizados en la problemática identificada.

Otro aspecto analizado fue la escasez y deficiente calidad de la producción estadística. Guatemala no cuenta con una encuesta sistemática, que tenga como módulo central el empleo. Este es un importante obstáculo para analizar la informalidad, puesto que, a la hora de establecer la metodología de medición, el tema queda subordinado al objetivo específico de cada uno de los “relevamientos” de información. Los pocos datos estadísticos generados por el país, no tienen consistencia o uniformidad respecto a



otros países de Centroamérica. Por tal motivo, la armonización de criterios de medición para Centroamérica es clave para poder definir y analizar el problema.

En el tema de la informalidad, es necesario distinguir entre los conceptos de empleo informal y sector informal. El empleo informal está constituido por el número total de empleos informales en empresas del sector formal, empresas del sector informal, o en hogares, durante un período de referencia determinado (criterio del segundo período).

El sector informal puede definirse en términos generales como un conjunto de unidades dedicadas a la producción de bienes o a la prestación de servicios, con el fin primordial de crear empleos y generar ingresos para las personas que participan en esa actividad. Estas unidades funcionan típicamente en pequeña escala, con una organización rudimentaria, en la que hay muy poca o nula distinción entre el trabajo y el capital como factores de producción. Las relaciones de empleo, cuando existen, se basan más bien en el empleo ocasional, el parentesco o las relaciones personales y sociales y no en acuerdos contractuales que supongan garantías formales. Los ocupados en el sector informal, son las personas que, durante un período de referencia dado, estaban ocupadas en por lo menos una empresa del sector informal, independientemente de su situación en el empleo y de si este era su principal empleo o uno secundario.

En Guatemala el tema de informalidad está adquiriendo una gran importancia y se están realizando esfuerzos por parte de instituciones, organizaciones y empresas, para investigar los efectos de la informalidad sobre el empleo, las características de las personas que trabajan en la informalidad, su acceso a los servicios sociales y de salud, tales como el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social –IGSS- y sus beneficios. Una de estas acciones es la que implementa la Asociación de Investigación y Estudios Sociales (ASIES) a través del Proyecto *Diálogo Estratégico sobre Trabajo Decente y Economía Informal*, con el apoyo financiero de la Unión Europea (representada por la Delegación de la Unión Europea en Guatemala). Su objetivo es contribuir a fomentar las capacidades de la sociedad civil para la implementación de políticas públicas



orientadas a la formalización, la promoción de los derechos laborales y la creación de empleo.

A continuación, se aporta información que contribuye a la construcción de una imagen integral de la situación del empleo informal en Guatemala, como resultado de una encuesta nacional de opinión pública, realizada durante el primer semestre de 2012 sobre trabajo formal e informal en áreas urbanas (con una muestra de 1,200 personas). Indican que tener un contrato de empleo es más estable, lo que es un punto a favor de la formalización, siempre que este cumpla las estipulaciones del trabajo decente (algunas formas contractuales no encajan en el concepto de trabajo decente).

La población guatemalteca se caracteriza por su emprendedurismo y disposición para el trabajo. Al no encontrar un espacio de trabajo estable con prestaciones, horarios establecidos, remuneraciones acordes a las labores que se desempeñan o cuando el trabajo no aporta el salario suficiente para cubrir sus necesidades básicas y ante una realidad económica caracterizada por el incremento de los costes de alimentación, vestimenta y educación, buscan alternativas de sostenimiento financiero. Muchas de estas situaciones desencadenan el empleo informal, el cual asciende en Guatemala a 2,569,910 personas (77,2 % de la población ocupada no agrícola). De ellas: 1,780,851 están ocupadas informalmente en el sector informal, 629,700 están ocupadas informalmente en el sector formal, y 159,359 están laborando en el servicio doméstico.

En términos sectoriales, las actividades económicas que concentran a un mayor número de personas son: comercio y reparaciones, con más de 800 mil empleos informales, lo cual representa el 32,5 %; industria manufacturera, con más de 600 mil empleos informales, lo cual representa el 23,4 % (las maquilas son un buen ejemplo). Con respecto de las actividades económicas, se estima que dentro del sector formal la mayor concentración de empleo informal se da en la industria manufacturera con un 24,6 % de los trabajadores; y en el sector informal la mayor cantidad de empleos informales se encuentran en el comercio y reparación, con un 41,6 % de los empleos informales. Como se puede observar el porcentaje de empleo informal con respecto del



empleo total (77,2 %), así como la composición del empleo formal e informal de acuerdo con el sector de formalidad al que pertenece la población ocupada no agrícola. Dos aspectos importantes que se deben señalar son, por un lado, la alta proporción de empleo informal en el sector privado (51,5 % de los asalariados privados son empleados informales); y, por el otro lado, la altísima proporción del “cuentapropismo” en la informalidad (100 %).

Sin embargo, el Ministerio de Trabajo y Previsión Social (MINTRAB), está desarrollando distintos programas que inciden positivamente en el empleo, pero no existe un programa que atienda a la población ocupada en la informalidad. Es importante que el Ministerio recabe información a través de las unidades y direcciones que tienen contacto con las empresas empleadoras para conocer las características de los trabajadores que se insertan en empleos informales. Asimismo, las unidades de inspección y estadística necesitan profundizar en los datos que generan para vincularlos con la informalidad.

Es difícil implementar acciones y programas que aborden el fenómeno de la informalidad guatemalteca, puesto que hay un gran desconocimiento sobre el tema. El Instituto Nacional de Estadística (INE) desarrolló un concepto de informalidad, pero no se ha difundido a nivel nacional. Por ello, es responsabilidad del MINTRAB acordar con el INE una definición que se adapte al contexto guatemalteco, que permita medir sus componentes y que sea aceptada y utilizada nacionalmente. Dicha definición debería ajustarse a los criterios internacionales. Así pues, el Ministerio de Trabajo y el Instituto de Estadística deben trabajar coordinadamente en el desarrollo de las preguntas que faciliten el cálculo y la medición tanto del empleo como el sector informal.

El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS) es una institución de mayor trascendencia a la hora de identificar variables para la construcción de los indicadores de informalidad. Sería necesario lanzar una campaña de divulgación de los beneficios de la afiliación al IGSS dirigida tanto a los empleadores como a los trabajadores. El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social debe ser parte de los esfuerzos que se



realizan en la construcción de un país con altos índices de formalidad y trabajo decente.

A partir de las encuestas nacionales (ENEI y ENCOVI), se ha logrado saber cómo se inserta la población en las diferentes ramas de la actividad económica informal, siendo el comercio, la que destaca sobre las demás, tanto en el sector informal como en el formal. Ello sin obviar el trabajo doméstico, en donde existe equidad en la distribución de trabajo informal por sexo y se concentra en su mayoría en el área urbana. Uno de los programas del MINTRAB que podría considerarse que aborda la informalidad es el de “Formación para el Empleo”. Este ofrece oportunidades de capacitación a colectivos vulnerables de distintos departamentos del país, a través del Instituto Técnico de Capacitación y Producción (INTECAP).

La capacitación se adapta a las necesidades del contexto local, facilitando la inserción laboral o el autoempleo. El microemprendimiento asociativo para la conformación de microempresas es otra línea de trabajo que se puede focalizar en el área urbana para disminuir la informalidad a través de la tecnificación. Por ejemplo, vinculando a los egresados del programa con el servicio de intermediación del Ministerio de Trabajo y Previsión Social para su posible inserción laboral, o haciendo el enlace con Ministerio de Economía, para que capacite a los beneficiarios en la formación de una pequeña empresa, con un especial énfasis en los 177 La economía informal en Centroamérica y República Dominicana beneficios de la cobertura social. Estas podrían ser algunas de las iniciativas para reducir el empleo informal en Guatemala.

La unidad de Inspección de Trabajo del Ministerio de Trabajo y Previsión Social lleva a cabo un constante monitoreo de las empresas para vigilar el cumplimiento de los derechos laborales de los trabajadores. A través de la inspección se podrían obtener datos importantes del mercado laboral asociados al cumplimiento de los derechos laborales. La Procuraduría de los Derechos Humanos podría acompañar las labores de inspección. El Ministerio de Trabajo y Previsión Social tiene dentro de su organización los elementos necesarios para generar estadísticas que enriquezcan la información



sobre el mercado laboral. Por ejemplo, el Departamento de Estadística es el encargado de generar el Informe del Empleador, compendio de información relacionada con las empresas, la vinculación con el IGSS, el tipo de inscripción y la actividad que realiza, entre otras cosas.

Teniendo en cuenta que existen sectores que son más representativos de la población informal (tales como el comercio y la manufactura), resulta necesario aproximarse a esa población, a través de una investigación que profundice en el perfil de los trabajadores informales para, de esa forma, conocer sus necesidades de formación y otros aspectos que ayuden a la caracterización de ese grupo. Finalmente, esto daría la pauta para desarrollar en el futuro programas de prevención y planes que beneficien a estos sectores, en su camino hacia la formalización.





CAPÍTULO VI

6. Implementación de la Ventanilla Única para la inscripción del comerciante informal al pequeño contribuyente

Como se ha mencionado, el comerciante informal en Guatemala tiene gran incidencia en la economía, por ello se puede definir con propiedad dicha figura. En el estudio elaborado dentro del proyecto Dialogo estratégico sobre trabajo decente y economía informal, ejecutada por ASIES con el apoyo de la Unión Europea, se indica: El trabajo por cuenta propia representa un porcentaje significativo del empleo total en Guatemala. Los trabajadores por cuenta propia se dedican principalmente al comercio en un (58 %), hecho que corrobora la percepción ciudadana de que el trabajo informal es fundamentalmente realizado por vendedores en las calles. En cuanto a sexo, las mujeres representan el 52 % de los trabajadores por cuenta propia, igual a la proporción entre mujeres y hombres en la población total. Además, las mujeres se ocupan más en el comercio que los hombres, mientras que estos tienen mayor presencia en el trabajo agrícola.

Es comerciante informal el que no cuenta con un sueldo o salario seguro, ya que lo obtenido, es el resultado del comercio que ejerce sin control. El comerciante informal es, en Guatemala, un modo de vida y de actividad económica informal, sin reglas claras.

En el estudio sobre diálogo estratégico referido arriba, se señala a trabajadores por cuenta propia. El concepto de cuentapropista o trabajador independiente aparece fuertemente identificado con la economía informal. En la gran mayoría de los casos, se afirma que la informalidad se constituye en un refugio por la falta de oportunidades de empleo formal, y que el trabajo por cuenta propia es una opción para ganarse la vida decentemente y sostener a las familias, producto de esa oportunidad económica. En este apartado merecen ser considerados los señalamientos sobre que, un sector de los cuentapropistas, tomo esta opción ante las bajas remuneraciones del sector formal.



De allí que el Código de Trabajo no regula esta actividad, porque el desempeño del mercado informal, no se encuentra regulado y tampoco como tal en otras leyes.

El comerciante informal es considerado un sector que opera fuera del marco legal en Guatemala, ya que las políticas públicas no absorben a la población que lo ejerce, Segovia (2002) citando a Trejo, refiriéndose al comercio informal indica que se considera al comercio informal, como un sector productivo no agrícola y de pequeña escala caracterizado por una reducida dotación de capital humano y físico y por el empleo de técnicas administrativas muy primitivas, todo lo cual se traduce en una baja productividad y consecuentemente en bajos ingresos.

El concepto de comerciante informal se puede describir tomando en cuenta los distintos elementos económicos que se dan en la sociedad guatemalteca, no se puede dejar de pensar en la economía informal, que, siendo impulsada por el propio Estado al implementar políticas lesivas a la propia economía del guatemalteco, inciden en la informalidad del mercado, que haciendo grandes esfuerzos no puede incorporarse a las políticas de la formalidad, para un mejor desarrollo poblacional.

La poca población favorecida con empleo regular busca nuevas formas de agenciarse recursos para su subsistencia y termina encaminando su actividad a un trabajo que le es más fácil y de poca inversión, como el mercado informal. Siendo esta una actividad reciente, demuestra la mala práctica de la política laboral en Guatemala, que recae en ejercer formas de comercio primitivas sin regulación. A que los trabajadores informales tengan la obligación de realizar la tributación respectiva, ya que no existe un reglamento que obligue a estos comerciantes a inscribirse como pequeños contribuyentes y así, asumir la obligación de realizar contribución tributaria. Tampoco existen estudios profundos de investigadores económicos que reflejen las estadísticas concretas sobre el mercado informal, o el comerciante informal por lo que su concepto ha sido poco abordado en el ámbito nacional.



Para definir al comerciante informal se debe tomar en cuenta, que surge debido a que no existen restricciones ni obstáculos para salir a las calles a realizar una actividad comercial, con la finalidad de obtener ganancias sin pagar tributos, sin hacer declaraciones y sobre todo sin respaldo de la obtención de la mercancía, cuyo fundamento jurídico radica en el principio de libertad de acción, establecido en el Artículo 5º. De la Constitución Política de la República, que establece: “Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe, no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella. Tampoco podrá ser perseguida ni molestada por sus opiniones o por actos que no impliquen infracción a la misma”.

El anterior precepto constitucional es garante de todos los vendedores del mercado informal, porque pueden salir a las calles a vender mercadería, que no es un acto reñido con la ley y es un principio inherente a la persona humana, de ello deriva que no se puede detener el crecimiento de ese sector y tampoco tener estimaciones concretas del mismo.

Las estrategias del comerciante informal radican básicamente en una persona física, que simplemente ejerce el comercio, a falta de políticas salariales en el país, se ve con mayor facilidad poner una venta propia, obviando toda clase de reglas de mercado, de allí nace el mercado informal, porque la propia ley constitucional garantiza ese mercado y a los ciudadanos ejercerlo.

Al hacer referencia a la incipiente democracia, se debe obligatoriamente referir al mercado, porque aquella generó a este y se presentó una inercia en el ciudadano para ejercer dicho mercado; la falta de educación, de recursos y de oportunidades de trabajo fundamentan en gran parte el mercado informal, porque la falta de cultura y de un sistema político garantista de la estabilidad económica, dan opción de enfrentarse a una realidad de falta de oportunidad, de conservadurismo económico de las elites y, sobre todo, de poca oportunidad de desarrollo.



Según la Comisión sobre la Transición de la Economía Informal a la Economía Formal CIT (2015), la economía informal o subterránea posiblemente es un fenómeno histórico y mundial que ha existido a través del tiempo, desde que los hombres fundaron sociedades gobernadas por leyes y reglas. Por lo que, siendo una sociedad de normas y leyes, no hay ámbito de la actividad humana que pueda escapar a dichas prácticas; sobre todo, tomando en cuenta que el dinamismo humano es predecible a la morfología social, cuyo elemento radica en el dualismo y por tanto el ejercicio del mercado sumergido necesita de ese dualismo social, quien vende sin reglas claras y quien compra sin reglas claras.

Se estima que el comerciante informal en Guatemala es el conjunto de elementos empresariales, de factores económicos que implican transferencia de mercancía, sin observación de normas y al margen de la ley en forma libre. Este concepto operativo se basa fundamentalmente en que, aunque el mercado informal no está debidamente regulado, sí es fuente de riqueza y de empleo; y también fuente de evasión fiscal, de contrabando aduanero, y sobre todo de desaceleración de la economía nacional, incide en que no se puede medir el producto interno bruto nacional, profundizando la brecha entre ricos y pobres.

Los elementos del comerciante informal son diversos, pero todos enfocados al combate de la pobreza y la pobreza extrema, a procurar la riqueza nacional y mantener estables los indicadores económicos.

El fenómeno de la informalidad no solo es el comercio, sino en el trabajo que se debe, en gran parte, a factores determinantes sobre la distribución de la riqueza, la falta de competitividad regulada, el menoscabo en el diario vivir de un gran sector social, por lo que los elementos se ven bien marcados a nivel nacional, no es necesario profundizar en el tema para redescubrir a cada paso la evidencia de la desgarradora situación económica que persiste en la sociedad guatemalteca y por tanto, al analizar los elementos, encontramos los que incluso son imposibles de combatir.



Para determinar los elementos del mercado sumergido, es necesario adentrarse en el sistema de mercado. Todo esto deviene de la libertad que debe prevalecer en el campo económico del país, no solo en cuanto al control estatal, sino en cuanto a la producción y a la seguridad jurídica del mercado, como al aumento de empleo, que permita al ciudadano común y corriente entender las teorías del mercado, a fin de ser protagonista como productor, o consumidor regulados.

Ningún modelo económico puede garantizar el control de la producción y por lo tanto la generación de riqueza, que permita evitar la informalidad de comercio y de trabajo ni que los mismos tengan la obligación de inscribirse como pequeños contribuyentes, ya que no existe dentro de las leyes guatemaltecas un reglamento específico, que regule las funciones y obligaciones que deben de tener los comerciantes informales.

Lo anterior provoca que no haya un crecimiento económico tributario, si no se alertan o se divisan los elementos del mercado o comercio informal. Los factores del crecimiento son detenidos por los elementos del comercio informal, porque este como tal detiene la macroeconomía del país, debido a que no existen indicadores para medir el producto interno bruto; ya que la crisis del comercio informal, suceden a nivel latinoamericano, con mayor énfasis en los países emergentes, en donde gran parte de la población, se ve obligada a tomar las calles y ejercer la informalidad en el comercio.

Los elementos del comerciante informal varían según las circunstancias que provoca dicho mercado. Como señala Álvarez: “La clasificación más sistemática agrupa las posibles causas en cinco grandes áreas de motivación, junto a unos factores híbridos o transversales que pueden operar como coadyuvantes de las mismas. A. Causas de carácter económico; B. Causas relacionadas con la actividad productiva; C. Causas de carácter institucional; D. Causas socio-culturales y ambientales; y, E. Factores transversales”. Dicho autor desarrolla un esquema de elementos determinantes para someter a estudio los factores que inciden en el mercado informal, es relevante que en primer orden señala causas de carácter económico, porque en el país el sistema



económico no es facilitador de circunstancias positivas en la inversión y producción, para tomar en cuenta factores que evitarían el mercado informal.

Es por ello que la implementación de la Ventanilla Única, para que el comerciante informal se inscriba como pequeño contribuyente, constituirá un instrumento de gran utilidad para el desarrollo tributario del país, ya que han realizado esfuerzos sistemáticos por mejorar las condiciones de inserción en el mercado informal y la competitividad de sus productos, con los productos del mercado formal. Tiene el propósito de facilitar los procesos administrativos tributarios, en relación con la recaudación tributaria.

De hecho, no sería casualidad que su aparición y auge tenga una incidencia con el período de liberalización comercial y que tenga un desarrollo acelerado en el país, donde la política de comercio informal tiene un papel protagónico. En pocas palabras, ostentar las mejores prácticas en el comercio informal.

Esta Ventanilla Única entraría en operación a partir del momento en que se cree un reglamento específico para presionar la incorporación del comerciante informal como pequeño contribuyente, y de esta manera, este sector estaría obligado a realizar sus declaraciones tributarias, dándole así un giro nuevo e importante a la administración tributaria, garantizando una mayor y mejor participación del comerciante informal, adquiriendo el carácter de instrumento de modernización institucional.

Como se puede anticipar de lo expuesto anteriormente, la construcción de la Ventanilla Única tiene como requisito fundamental la construcción o consolidación de un marco legal que proporcione las bases sobre las cuales las instituciones definan el alcance y naturaleza de su accionar en el instrumento, con claridad para todos los pequeños contribuyentes que se registren en esta ventanilla. Correspondiente con la complejidad institucional, el número de comerciantes informales, que integren la ventanilla propuesta, no es normal que el marco legal se limite a una norma única, sino que más



bien, este estará conformado por un buen número de provisiones regulatorias y normas interrelacionadas entre sí.

La Ventanilla Única y cualquier otro arreglo multistitucional, exige un marco legal que faculte a una autoridad determinada (individual o colegiada), para que lleve a cabo las labores de administración, de conformidad a la estructura y organización, detallada dentro de sus mismas provisiones.

Este marco legal es en realidad una compleja combinación de estatutos y regulaciones legales, reglas judiciales, entre otras, a eso hay que sumarle un hecho importante que se ha venido destacando: un cambio institucional como el que supone la puesta en marcha de la Ventanilla Única, es un proceso gradual que exige grandes esfuerzos por parte de entidades y agentes; y aunque las normas formales que soportan el proceso pueden darse en plazos cortos por acción de la voluntad política y la existencia de un liderazgo funcional, las normas “informales” asociadas a las costumbres, tradiciones y códigos de conducta, son más difíciles de cambiar. Muchas organizaciones públicas están altamente permeadas de este tipo de normas, lo que impide o limita la adaptación automática a la nueva norma formal. Por esto, es muy recomendable que, a la par de la definición del marco legal formal, se adelanten acciones para acompasar de mejor manera las normas informales.

Las estructuras legales que soportan a la Ventanilla Única, se pueden concentrar en una ley o norma particular, pero en realidad esta se vincula con un cuerpo de normas complementarias que adquieren un significado pleno cuando se las relaciona entre sí. La norma directa es por lo regular, una norma de carácter instrumental, que establece la estructura y funcionamiento o papel de las entidades e instituciones participantes, pero siempre termina refiriéndose o relacionándose, con las normas básicas de las políticas más generales del comercio informal.



Un aspecto no menor de los requisitos generales para el óptimo funcionamiento de la Ventanilla Única para el comerciante informal como pequeño contribuyente, es que incorpore todo lo expuesto en las secciones precedentes; se refiere a las tecnologías utilizadas para el intercambio de datos e información entre las partes interesadas. La efectiva formación y transferencia de los datos entre las administraciones aduaneras y otras oficinas de seguimiento y control, requiere de una infraestructura de tecnologías de información común que soporte la transmisión segura y fiable de las declaraciones tributarias en la Ventanilla Única, de pequeño contribuyente.

Sin duda, la información y documentación son insumos fundamentales para la vigilancia y administración del comercio informal y es poco lo que se ha avanzado en esta materia gracias a que cada vez contamos con un número más elevado de comerciantes informales, quienes no hacen declaraciones tributarias por no encontrarse debidamente registrados ante la Superintendencia de Administración Tributaria como pequeños contribuyentes, característica que se ha convertido en la clave de los esfuerzos, en pro de la facilitación del comercio en muchos países.

No obstante lo anterior, y aunque cada vez son más escasas las limitaciones de orden tecnológico o de compatibilidad técnica, las decisiones sobre el tipo de servicio que se desea ofrecer por parte de la Administración Pública Tributaria, ya que la misma sigue enfrentado restricciones asociadas a la cantidad o modalidad presupuestal en la adquisición y mantenimiento del soporte tecnológico. Esta restricción adquiere una importante dimensión si se tiene en cuenta que una vez adoptada una u otra opción tecnológica, dependerá de ella, la posibilidad de garantizar la total seguridad y compatibilidad entre todas las instituciones participantes, y una eventual falla, llevaría a la necesidad de cambiar parte o la totalidad del soporte tecnológico en una o más entidades, con graves consecuencias sobre entidades y personas.

La selección de los grupos iniciales de interés, para ser operadores y usuarios del sistema de la Ventanilla Única, es importante en la definición de la opción tecnológica, pero hay que tener presente que, en la actualidad, ya se está abriendo muy



rápidamente la posibilidad de ampliar el alcance de los participantes. Esto es lo que se conoce como interoperabilidad de las ventanillas únicas y que constituiría el siguiente gran escalón en la automatización del proceso de vigilancia y control, del proceso del comercio informal ante la Administración Tributaria.

A su vez, la interoperabilidad acarrea otro reto importante relacionado con el creciente volumen de operaciones que se efectuaría a través de la Ventanilla Única. Conectar a dos o más ventanillas, multiplica muy rápido el número de transacciones digitales que circulan sobre el sistema, lo cual debe ser tomado en cuenta entre las previsiones de expansión.

Por supuesto, es de esperar que, dado el número de entidades y actores que participan en el funcionamiento de una Ventanilla Única, la decisión del soporte tecnológico y el consecuente proceso de creación de compatibilidad de datos, sea de doble vía. Si bien es necesario optar por un sistema que incorpore todos los procesos de todas las entidades participantes, lo más probable es que algunas de ellas tengan que ajustar dichos procesos, para garantizar la compatibilidad.

Sin embargo, del universo de los contribuyentes las administraciones tributarias latinoamericanas tienen bajo su jurisdicción y administración, existen sectores que, por sus características, son particularmente difíciles de controlar. A los efectos de su identificación y una mejor sistematización de los mismos, se les puede distinguir, teniendo en consideración los siguientes aspectos:

- a) La magnitud económica.
- b) La actividad económica desarrollada.

Indudablemente, en los países latinoamericanos, los pequeños y medianos contribuyentes de baja significación fiscal constituyen el sector más difícil de controlar, con el agravante de que la experiencia de muchos países, indica que la Administración



Tributaria desconoce la identidad de parte de estos posibles contribuyentes, debido a la magnitud que alcanza en muchos de ellos, la economía informal o subterránea

Es importante aclarar que estos contribuyentes no están tipificados en la legislación tributaria; sin embargo, para efectos de la ejecución de los programas de fiscalización y recaudación de la Administración Tributaria, están clasificados como pequeños-medianos contribuyentes.

En el ámbito tributario, también se les denomina contribuyentes normales o contribuyentes del régimen general, en virtud que estos tributan en todos los impuestos básicos (IVA, ISR e IETAAP), constituidos por personas individuales y jurídicas, cuyo monto de ventas o de servicios prestados, que sobrepasan los sesenta mil quetzales (Q 60,000.00) al año; sin embargo, para efectos de la presente tesis, únicamente serán objeto de estudio las personas individuales que actúan en nombre propio y cuyo capital es aportado por una sola persona.

Como ejemplo de este tipo de contribuyentes se pueden mencionar los siguientes: personas individuales que posean establecimientos mercantiles dedicados a la venta de ropa, calzado, librerías, cafeterías, sala de belleza, talleres, salas de juego, floristerías, etc. Así también, los profesionales liberales, los que presten servicios técnicos, los que desarrollan actividades agropecuarias y artesanales.

Es preciso señalar que, durante el segundo semestre del año 2006, empezó a funcionar el Sistema de Ventanilla Ágil, consistente en que, en el Registro Mercantil, es utilizado un único formulario, con la intención de ayudar a los futuros comerciantes y/o contribuyentes, toda vez que, unifica e integra en un solo punto los trámites necesarios para el registro e inscripción de comerciantes y/o contribuyentes y de las empresas.



El formulario referido fue elaborado con la iniciativa del Ministerio de Economía y con el apoyo de otras instituciones afectas, como lo son: La Superintendencia de Administración Tributaria, el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y el Diario de Centro América.

Las razones fundamentales de las que deriva la dificultad bajo análisis, residen no solo características propias de estos responsables, sino también en el accionar de la propia Administración Tributaria, que lamentablemente no solo le falta registrar una considerable cantidad de contribuyentes, sino que también los registrados están en padrones que tienen una alarmante falta de actualización

A esta situación corresponde añadirle el bajo índice de acción fiscalizadora, al que es sometido en los países de la región. Ello tiene su razón de ser en que las diversas administraciones del continente prefieren emplear sus limitados recursos humanos del área de inspección, a controlar el nivel de cumplimiento de los grandes contribuyentes en los cuales se concentra la recaudación, para así obtener una mejor relación costo-beneficio, en las acciones de fiscalización implementadas, teniendo en consideración el potencial de impuesto adicional a liquidar que representan los grandes contribuyentes

Como características salientes de estos sectores, que han justificado la aplicación de un régimen especial, se puede destacar el número de contribuyentes que lo conforman, la falta de conciencia fiscal y el deficiente nivel organizativo que tienen.

En relación con las actividades productivas del sector primario, sus características principales, que han motivado un régimen especial, son: a) la atomización de las unidades económicas, b) el carácter familiar de muchas de esas explotaciones, c) la lentitud en la incorporación de los procesos de evolución tecnológica y d) la localización de los productores, que supone un difícil acceso a los mismos por parte de la administración.



6.1. Funciones de la Ventanilla Única para la inscripción del comerciante informal

Las funciones de la Ventanilla Única se regirán como un instrumento de gran utilidad para el país que está realizando esfuerzos sistemáticos por mejorar las condiciones de la recaudación tributaria y de esta manera que el Estado pueda recuperar las inversiones que el país invierte en el mercado interno como en el externo.

De hecho, la Ventanilla Única es de gran ayuda, porque de esta manera obliga al comerciante informal a inscribirse como pequeño contribuyente y que el mismo asuma la obligación y responsabilidad de realizar su declaración tributaria, lo cual es de mucho progreso, ya que de esta manera el Fisco recupera una parte proporcional de las inversiones que realiza el país, a través de sus grandes y pequeños comerciantes, tanto formales como los informales.

En efecto, en la medida que el comercio informal viene adquiriendo notoriedad en el desempeño económico del país, se hace cada vez más importante y necesario incidir sobre la eficiencia del proceso de la Ventanilla Única, para el comerciante informal, como factor complementario y determinante de la competitividad del comercio. La desregulación que ha existido sobre el comercio informal ha dado como resultado que el fisco no logre recaudar lo necesario, y el comercio y la reducción generalizada de tarifas y otras cargas impositivas, traslada hacia otros aspectos, las verdaderas posibilidades de competir en un mercado externo determinado. Uno de esos aspectos, no menos importante que el precio o calidad de los productos, es el relacionado con el proceso mismo de comercialización de las mercancías, y que los productos se vendan a altos costos sin que el comerciante informal tenga ningún impedimento para hacerlo, puesto que no tiene la obligación de realizar ninguna declaración; y eso es precisamente la funciones de la Ventanilla Única, vigilar que estos pequeños comerciantes si hagan su declaraciones al fisco por medio de su inscripción como pequeño contribuyente .



Pero, para facilitar este procedimiento, se requiere actuar en diferentes etapas, instancias e instituciones, para que la Ventanilla Única sea un instrumento idóneo para ese propósito, toda vez que se refiere precisamente a la concentración de dichos segmentos en un punto único de interacción de autoridades y comerciantes.

Se debe de tomar en consideración que la Ventanilla Única no debe ser reducida a una visión simple de simplificación de trámites, sino un valioso instrumento que trae consigo efectos que se relacionan con la sustancial reducción de tiempo y costos asociados en los procesos operativos; máximo si tiene en cuenta la gran complejidad que ha adquirido la administración de la misma en cuanto al cumplimiento de exigencias y requisitos asociados a la obtención de un tratamiento preferencial resultado de un acuerdo comercial. Ahora bien, al interior de los países y las administraciones públicas, la Ventanilla Única es un gran reto para los gobiernos, ya que implica la creación o sustancial modificación en el aspecto comercial, más que deben ser más simples y eficientes, en un apreciable número de entidades, sin disminuir sus niveles de control y seguridad, y sin alterar la concepción funcional de cada una de ellas.

Es por ello que, a pesar de ser la Ventanilla Única un instrumento tipo de la facilitación del comercio, su diseño y puesta en marcha demanda la existencia y condiciones que van mucho más allá de lo meramente procedimental, toda vez que tiene la capacidad de afectar la organización misma del aparato estatal y los formatos más tradicionales de la administración pública.

Ahora bien, con todas las ventajas que ofrece, la construcción y puesta en marcha de una Ventanilla Única eficiente representa un esfuerzo enorme para los países, pues demanda una fuerte inversión en tecnología adecuada y capital humano preparado y enfocado a la facilitación de los procesos, a la optimización de los tiempos y la reducción de costos para todos los agentes involucrados en las operaciones de comercio exterior. Pero el requisito más importante es, quizás, la capacidad que tenga el país para consolidar un sistema con una sólida coordinación inter institucional e inter sectorial. En este sentido, el óptimo funcionamiento de la Ventanilla única no se



relaciona solo con aspectos administrativos, logísticos y tecnológicos, pues por la necesidad de operar en simultáneo, con múltiples organizaciones y entidades de diversa índole y jerarquía, adquiere mucha relevancia la capacidad institucional del país y el modelo de coordinación que se desarrolle

Existen varias aproximaciones a la definición de los factores que deben procurarse para asegurar la puesta en marcha y el óptimo funcionamiento de una Ventanilla Única, pero todos coinciden en por lo menos los siguientes:

- Voluntad política de parte del gobierno al más alto nivel.
- Una definición clara del modelo de operación de la Ventanilla Única, congruente con los demás factores que se enumeran.
- Un marco legal y regulatorio consonante.
- La debida coordinación entre los actores y partes interesadas.
- Una solución técnica y tecnológica adecuada.

Todos estos elementos están entrelazados entre sí y su efectividad en el conjunto y en la operación de la Ventanilla Única, también está determinada por ciertas características a cumplir. Además, hay que sumar el hecho de que la naturaleza del instrumento y la acción de las políticas públicas en las que se inscribe, están más allá del ámbito puramente local y se entrelazan con factores similares internacionales, ya sean institucionales, legales y tecnológicos. Puede examinarse cada uno de los factores señalados más en detalle, para que se tenga presente que la puesta en marcha de una Ventanilla Única eficiente y exitosa, demanda un esfuerzo enorme y la convergencia de ciertas condiciones que no son fáciles de conseguir.



En el centro del proceso de construcción de la Ventanilla Única se encuentra la voluntad política. En general, este concepto puede aplicarse en cualquier contexto cuando los actores de un entorno y ambiente político determinado optan por alterar, de manera significativa, su nivel de compromiso sobre un aspecto específico, en aras de obtener un objetivo determinado, y aun cuando este no esté totalmente incorporado en la función de utilidad de los actores participantes.

Los economistas tienden a describir la posibilidad del ejercicio de la voluntad política en términos de la economía política de las reformas, tal como efectivamente sucede con el proceso de construcción y puesta en marcha de una Ventanilla Única. Vale recordar que esta herramienta emerge de una forma particular de ver y entender el papel del comercio internacional en el aparato productivo, pero también está relacionada con una nueva forma de ver y entender el papel del gobierno y las instituciones públicas y privadas en el accionar económico en general y del comercio exterior en particular.

En este caso, la voluntad política se asocia con la convicción del gobierno sobre la importancia que tiene la actividad comercial externa en el desempeño económico y con el fuerte compromiso del mismo en el objetivo de transformar la forma tradicional de ejercer la vigilancia, control y administración de las operaciones de comercio, introduciendo cambios significativos en las normas y funciones de las diferentes entidades e instituciones relevantes a dicho proceso, en pro de facilitar y agilizarlo. Dicha voluntad política también es expresión de la certeza por parte de la administración pública de que el esfuerzo que demanda la facilitación del proceso comercial en el arreglo institucional, se justifica en sí mismo por la ganancia en competitividad de las exportaciones del país.

De esta manera, se entiende que la implementación de una Ventanilla Única y su posterior éxito, tiene una base principal en la decisión que tenga el gobierno de impulsar los cambios requeridos en las materias institucional, normativa y tecnológica, además de asumir los eventuales costos económicos y políticos que emergen de toda transformación de ese nivel.



Es cierto que este tipo de procesos, que requieren de una sólida voluntad política para su concreción, están relacionados siempre con la existencia previa de una fuerte resistencia al cambio tanto en las entidades como en sus funcionarios, por lo que se requiere consolidar dicha voluntad política con una fuente de liderazgo de alto nivel. Estos cambios están normalmente precedidos de situaciones críticas en los procesos que generan un ambiente más propicio, para el cambio en los actores que participan del mismo.

Quien ejerza dicho liderazgo jugará un rol de importancia fundamental en el proceso de ajuste político y administrativo. Un liderazgo funcional facilitará la cooperación y las negociaciones entre las entidades y actores participantes, lo que mejorará la calidad de la política pública en cuestión.

De esta manera, el Gobierno, al más alto nivel, toma las riendas de la transformación normativa e institucional necesaria para acometer un proyecto de gran envergadura que incluye la facilitación del comercio y la racionalización de trámites asociados.

Sin duda, la generación de directrices claras desde el más alto gobierno, junto con el compromiso y colaboración de las entidades participantes en la experiencia de otros países con respecto a la Ventanilla Única, ha permitido desarrollar un mecanismo que es sí mismo una transformación institucional. Los factores determinantes para el éxito fueron precisamente el compromiso del alto gobierno para sacar adelante la solución y la participación activa de todas las entidades involucradas en el proceso. De la Ventanilla Única de Comercio informal.

6.2. Requisitos para una implementación exitosa en América Latina

Cuando los desequilibrios propios del ajuste institucional y la alteración de reglas e incentivos generan mucho malestar entre los actores, el valor del liderazgo será de mayor aprecio.



En un sistema institucional desarrollado, el liderazgo funcional rara vez podrá descansar sobre un único individuo y más bien será una cadena o grupo de liderazgo que actuará como catalizador del proceso. Uno de los desafíos que enfrentan estos líderes, es el poder articular las motivaciones políticas y técnicas de la administración con la demanda de los actores, para producir políticas de alta calidad. En el caso de la Ventanilla Única, esto se puede entender como el reto de lograr un equilibrio entre mantener la capacidad regulatoria de la Administración Pública, al mismo tiempo que se logra eficiencia y agilidad en el proceso comercial.

Es el caso en que la Ventanilla Única adquiere la dimensión institucional concreta y se crea una entidad (o institución) con un alto grado de autonomía de funcionamiento, la cual interactúa con las demás entidades directamente involucradas con el proceso comercial y concentra todas las fases del mismo. En muchos casos, puede adoptar la forma de una oficina dependiente de la misma Administración Tributaria, pero con identidad propia. Cabe destacar que cuando se habla de Ventanilla Única, esta no necesariamente exige el uso de una plataforma tecnológica de alto nivel.

Una Ventanilla Única cualquiera es un mecanismo que, sin importar el modelo adoptado, exige su correspondiente nivel de interacción de entidades y como tal debe tener un respaldo normativo (o mandatorio) y la previa organización y definición estratégica de todos los procesos que involucra (presupuestos, personal, documentos, firmas), para todas las entidades que hacen parte.

En un paralelo con la teoría económica, en la cual la concurrencia de múltiples factores exógenos, en las diferentes etapas del circuito económico, generan las denominadas “fallas del mercado”, la toma interinstitucional de decisiones en la administración pública es uno de los procesos con mayores probabilidades de aparición de “fallas de gobierno”. Por cuanto se deben hacer confluír en un mismo proceso la acción de varias entidades con objetivos, especialidades, tiempos e intereses distintos entre sí e incluso, en algunas ocasiones opuestas, como la promoción del comercio y el control del contrabando. La falta de coordinación puede ocurrir entre diferentes entidades del



gobierno central, entre entidades del gobierno central y otros de los niveles regional o local, o incluso entre agentes que hacen parte de la toma de decisiones o de la formulación de políticas.

Desde otra perspectiva, la Ventanilla Única puede ser entendida como una solución adecuada de consistencia administrativa y que se deriva de la recurrencia en la discrecionalidad por parte de entidades (o funcionarios) que actúan sobre el proceso comercial, pero con orientación y objetivos distintos a él. El hecho de que se concentre en un sitio físico o virtual la carga administrativa del proceso completo, genera automáticamente una agencia visible y concreta, con la delegación funcional suficiente para permitir a los usuarios y agentes participantes, obtener mayor claridad y uniformidad en la interacción con la administración pública.

En el proceso de transición a la coordinación entre varias instituciones, quienes han desarrollado ventanillas en varios países de Latinoamérica, sostienen que el obstáculo fundamental que tuvieron que enfrentar fue la presencia de múltiples resistencias institucionales, al cambio funcional que exige la Ventanilla Única.

Aunque en muchos casos estas resistencias al cambio son de carácter más personal que institucional, la ausencia de un soporte formal es el principal catalizador de las mismas. Por ello, es indispensable que la nueva estructura coordinada tenga un basamento normativo sólido, que contenga todas las condiciones de operación, el nivel y el alcance de todas las funciones delegadas y los mecanismos o canales de la información entre las instituciones participantes.

Redoblado los esfuerzos por lograr mejoras sustanciales en la eficacia y eficiencia de la administración tributaria, todo esto comienza con la rápida sanción de Códigos Tributarios modernos, que establezcan claramente los derechos y obligaciones de las partes involucradas, con el propósito de darle certeza, objetividad y transparencia a la relación fisco-contribuyente.



Una tendencia que se debe observar es hacia la reducción de pequeños impuestos, tasas, derechos, contribuciones y patentes. Estos pequeños tributos rinden escasa recaudación y requieren de una gran movilización de personas y de papeles que distraen al fisco de los objetivos contrales que este debe perseguir.

No es conveniente sujetar a los mismos criterios y normas administrativas a los contribuyentes grandes y a los pequeños. Las normas relativas a estos últimos deberán adecuarse tomando en cuenta su importante significación numérica y su bajo impacto recaudatorio. Por lo tanto, convendría instrumentar un sistema de declaración y pago simplificado para la microempresa y la pequeña empresa que incluya el IVA, el Impuesto Sobre la Renta y, de ser el caso, aportes a la seguridad social, facilitando la administración y reduciendo los costos de cumplimiento y la informalidad.

Promover la reducción de la evasión tributaria esforzándose en recaudar los tributos vigentes, como vía prioritaria para la obtención de los recursos adicionales que pueda demandar el financiamiento fiscal. Asimismo, desarrollar y poner en práctica controles masivos del cumplimiento tributario, dirigido al universo o a amplios sectores de contribuyentes, con la finalidad de establecer una vasta presencia fiscal, a través de la verificación del cumplimiento de obligaciones formales o de la adecuación a determinados estándares o parámetros, de las informaciones prestadas por los contribuyentes en sus declaraciones.

Debe considerarse promover el desarrollo y la provisión de los recursos e instrumentos necesarios para una efectiva planificación y ejecución de la fiscalización, tales como funcionarios con actitud y aptitud adecuadas, facultades legales suficientes para acceder a las informaciones de interés fiscal, disponibilidad de equipos y medios tecnológicos de apoyo, análisis de riesgo como instrumento de orientación de la fiscalización y estrategias para la detección e incorporación de la economía informal.



Mejorar y ampliar la cobertura de los servicios actualmente a disposición de los contribuyentes e implementar nuevos a través del uso de las herramientas que brinda la tecnología, tales como la facturación electrónica del IVA, acceso mediante el Internet a los formularios y publicaciones, presentación electrónica de las declaraciones de impuestos y colocando preguntas frecuentemente formuladas y sus respuestas, aumentando la eficiencia y efectividad a través de: la disminución de costos de cumplimiento; la reducción o supresión de trámites innecesarios y/o complejos; procurando una mayor concienciación de la cultura tributaria por parte de los empleados, y un mejor uso de la información y la tecnología informática para evitar contactos innecesarios con los contribuyentes.

Procurando comprender las relaciones económicas que existen entre compañías (contribuyentes) y las empresas en las que operan, mediante el uso efectivo de información obtenida externa e internamente, y mejorando la concienciación de la administración tributaria respecto al ambiente operacional comercial del contribuyente (concienciación comercial). Identificando y procurando entender el rol y la efectividad de las instituciones financieras en el ambiente operacional de negocios del contribuyente.

A pesar de haber existido una tendencia generalizada a la simplificación y racionalización de los sistemas tributarios, ante la necesidad de aumentar de forma urgente la recaudación tributaria, en algunos países se han introducido nuevos impuestos y sobretasas temporales a los impuestos principales (impuesto a las transacciones financieras, impuestos a la exportación, sobretasas al impuesto de la renta empresarial etc.) En algunas ocasiones también se han retrasado (o simplemente no se han realizado) las devoluciones del IVA a los contribuyentes que tienen derecho a estas, creando así una deuda importante para el fisco y afectando el flujo de caja del sector privado. En lugar de introducir cambios que mejoren la estructura del sistema tributario (con una perspectiva de mediano plazo), como la ampliación de las bases de los impuestos, la eliminación de exenciones, la tendencia en algunos países ha sido hacia la creciente complejidad de los sistemas tributarios.



En algunos países, la introducción de nuevos impuestos y la ampliación de exenciones han originado con frecuencia, nuevos cambios normativos, lo que ha creado una situación de inestabilidad jurídica en la relación entre el fisco y el contribuyente, además de complicar los procedimientos administrativos y de control por parte de la administración tributaria.

En Guatemala se ha percibido que las recientes leyes fiscales aprobadas han mostrado la falta de seriedad en la política fiscal y tributaria, la razón principal es el mecanismo político utilizado por el organismo ejecutivo, el cual utilizó su influencia y recursos en el organismo legislativo.

6.3. Reglamento para el funcionamiento de la Ventanilla Única de inscripción

“CAPÍTULO I

DE LAS DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 1. Este Ordenamiento es de orden público e interés social, de observancia obligatoria en todo el territorio de Guatemala, y tiene por objeto regular y simplificar los procesos de tramitación e inscripción del comerciante informal como pequeño contribuyente ante la Superintendencia de Administración Tributaria, a través de la Ventanilla Única del Comerciante informal, que dependerá jerárquicamente Superintendencia de Administración Tributaria que será la responsable de brindar la verificación, orientación e información de todos los trámites relacionados con el proceso de inscripción del comerciante informal como pequeño contribuyente. La cual dependerá, en razón de la materia, jerárquicamente de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Artículo 2. Las disposiciones del presente Reglamento se aplicarán a través de la Ventanilla Única del Comerciante Informal, de la Superintendencia de Administración Tributaria.



Artículo 3. La Ventanilla Única del Comerciante informal, será la encargada de recibir, validar y gestionar la totalidad de requisitos correspondientes a los trámites de la inscripción del comerciante informal como pequeño contribuyente; brindando asesoría y orientación a los usuarios.

Artículo 4. Son autoridades competentes para la aplicación del presente Reglamento:

I. El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

II. El presidente del Directorio.

III. El secretario del Directorio a través del titular de la Ventanilla Única del Comerciante Informal a pequeño contribuyente.

Artículo 5. Para los efectos del presente Reglamento se considerarán las siguientes definiciones:

- a. Comerciante individual: es la persona que, teniendo capacidad para ejercer el comercio, ejercita con habitualidad y en nombre propio, una actividad económica dirigida a la producción o intermediación de bienes o servicios para el mercado, aunque se sirva de representantes o apoderados, asumiendo personalmente los derechos y obligaciones que se producen en la negociación mercantil, sea cual fuere el sector económico a que se dedique. Desde el agente libre de comercio hasta el empresario de una gran fábrica de productos metalúrgicos, son comerciantes o empresarios individuales si no han constituido una sociedad con personalidad jurídica que explote mercantilmente la referida actividad empresarial. El comerciante o empresario individual, pues, responde de las deudas de su negocio o empresa, no solo con el patrimonio de esta, sino también con el suyo propio. El simple hecho de que gire con un nombre comercial, no cambia dicha responsabilidad.



- b. Pequeño contribuyente: es aquella persona que trabaja por su cuenta una pequeña empresa, cuyas ventas o prestaciones de servicios suman no más de ciento cincuenta mil quetzales al año (Q150,000.00). Para inscribirse como tal ante la Superintendencia de Administración Tributaria, debe llenar un formulario de solicitud de inscripción que proporciona la oficina tributaria, a precio de costo. Una vez hecho esto, ante el ente administrativo, le entregará la autorización para que la imprenta le imprima sus facturas.

El pequeño contribuyente, así como todos los demás, está obligado a emitir y entregar la respectiva factura a quien le compre un producto o adquiera un servicio cuyo valor supere los cincuenta quetzales (Q50.00). En el caso de ventas menores a este monto, deberá consolidar el monto de las mismas en una sola factura al final del día, conservando el original y la copia en su poder. Pero es importante destacar que si alguien compró servicios o productos por un valor menor a Q50.00 pide la factura, el vendedor está obligado a emitírsela.

- c. Ventanilla Única para el Comercio Informal: el sistema de ventanilla única es una herramienta que permite a la Superintendencia de Administración Tributaria llevar un control de los comerciantes informales y dar trámite, al requerimiento del comerciante informal. La intención es hacer más eficaz la atención a este gremio, más expedita la documentación de todos estos comerciantes de la economía informal y la obligación tributaria que los mismos adquieren al momento de ser inscritos como pequeños contribuyentes dentro del comercio informal.
- d. Manual de Operación de la Ventanilla Única del Comerciante informal: describe la estructura, las funciones, el proceso, que se realiza en la misma, constituyéndose en un instrumento orientador que permita tener definidas las funciones de los responsables dentro de las dependencias involucradas.



Artículo 6. Los servidores públicos responsables de la Ventanilla Única del Comerciante informal a pequeño contribuyente, deberá dar cumplimiento a lo establecido en el presente Reglamento, conforme a los procedimientos que se detallan en el Manual de Operación de la Ventanilla Única del Comerciante informal a pequeño contribuyente, el cual deberá ser actualizado y difundido por la Superintendencia de administración tributaria.

Artículo 7. Corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, la verificación del cumplimiento de las disposiciones señaladas en el presente Reglamento, de acuerdo a lo estipulado en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Artículo 8. No podrá solicitarse a los usuarios ningún requisito, formato o trámite a lo estipulado en el Capítulo III del presente Reglamento.

CAPÍTULO II

DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES COMPETENTES

Artículo 9. Son Facultades del Directorio de la Administración Tributaria, para fines del presente Reglamento:

a) Reformar y vigilar la correcta aplicación del presente Reglamento.

Artículo 10. Son Facultades del Superintendente de Superintendencia de Administración Tributaria, para fines del presente Reglamento:

a) Ejecutar, administrar, vigilar y evaluar las gestiones de la Ventanilla Única del comerciante informal.

b) Nombrar y remover a los Servidores Públicos de la Ventanilla Única del Comerciante informal.



Artículo 11. Son facultades del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria a través de sus áreas correspondientes:

I. De la Ventanilla Única del Comerciante informal

- a) Recibir y remitir a las áreas que intervienen en el proceso las solicitudes de los comerciantes informales para inscribirse como pequeños contribuyentes ante la Administración Tributaria.
- b) Verificar la documentación entregada por el usuario y orientarle en caso de entregar documentación incorrecta o insuficiente.
- c) Remitir a las áreas que intervienen en el proceso conforme lo establecido en el presente Reglamento, la información correcta y completa relativa al proceso de inscripción de comerciantes informales, a pequeños contribuyentes.
- d) Recibir las resoluciones emitidas por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, al proceso de inscripción de pequeños contribuyentes.
- e) Remitir a las áreas que intervienen en el proceso conforme a lo establecido en el presente Reglamento, la documentación para que se realicen las resoluciones.

Artículo 12. Para los efectos del presente Reglamento, son funciones de la Superintendencia Administración Tributaria, las siguientes:

- a) Vigilar que aquellos comerciantes formales, se han registrado como pequeños contribuyentes, cumplan con sus obligaciones tributarias.
- b) Que el responsable de la Ventanilla Única le haga entrega de una constancia al pequeño contribuyente de su declaración tributaria en el tiempo establecido.



Artículo 13. Para los efectos del presente Reglamento, son funciones de la Superintendencia Administración Tributaria, las siguientes:

- a) Emitir la resolución favorable de inscripción como pequeño contribuyente.
- b) Entregar al responsable de la Ventanilla Única la resolución señalada en el punto anterior, en un plazo no mayor de 10 días hábiles.

CAPÍTULO III

DE LOS REQUISITOS PARA LOS TRÁMITES EN LA VENTANILLA ÚNICA DE PEQUEÑO CONTRIBUYENTE

Artículo 14. Requisitos para ser aceptada la solicitud del usuario, deberá presentar la siguiente documentación:

- I. Fotocopia del documento de identificación personal autenticado por un notario.
- II. La solicitud en original debidamente llena con todos los datos correctos del pequeño contribuyente.
- III. Recibo de pago de inscripción como pequeño contribuyente

CAPÍTULO IV

DE LA PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES

Artículo 15. Los datos personales que proporcionen los usuarios y que sean recabados por el personal de la Ventanilla Única de pequeño contribuyente, serán protegidos, incorporados y tratados conforme a lo establecido en la Ley.

Estos son requeridos con la finalidad de llevar a cabo los trámites que en ella se ofrezcan.



TRANSITORIOS

ARTÍCULO PRIMERO: El presente Reglamento entrará en vigor el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, o en otro de mayor circulación

ARTÍCULO SEGUNDO: Se concede el plazo de 90 días contado a partir de la fecha en que entre en vigor el presente Reglamento, para que las autoridades competentes implementen las acciones señaladas para el funcionamiento de la Ventanilla Única de pequeño contribuyente del sector informal.

ARTÍCULO TERCERO: El Manual de Operación de la Ventanilla Única de pequeño contribuyente, deberá ser presentado para su publicación en los próximos 30 días a la publicación del presente Reglamento”.

6.4. Unidad especializada en seguimiento de las actividades a las obligaciones tributarias de este sector

La Superintendencia de Administración Tributaria nació como un ente destinado a dar respuesta a un problema estructural de desarrollo mantenido en el país, durante muchas décadas, propiciado por el bajo nivel de recaudación de tributos y como cumplimiento de los compromisos derivados de los acuerdos de paz, en cuyos convenios se incluye el Programa de Modernización del Organismo Ejecutivo y de la Administración Pública, de forma especial en lo relativo a política fiscal.

El objetivo de la administración tributaria es maximizar el cumplimiento tributario, para lo cual su principal herramienta es la fiscalización. La eficacia de la fiscalización se resume en la probabilidad de detección del incumplimiento tributario; es decir, una mayor eficacia se logra aumentando dicha probabilidad.



Es importante señalar que el factor disuasivo de la evasión es la probabilidad de detección percibida por el contribuyente, la que no necesariamente es igual a la probabilidad efectiva. Este concepto, si es bien utilizado, puede ser de mucho beneficio para el objetivo de la administración tributaria. En efecto, acciones tales como el envío de correspondencia a los contribuyentes, advirtiendo de los riesgos de la subdeclaración, o publicitar la adquisición de nueva tecnología que permitirá un mejor control de las declaraciones, pueden aumentar la sensación de control en los contribuyentes, con un consiguiente efecto positivo en el cumplimiento.

Puesto que una de las principales causas de la evasión es la ausencia de una verdadera conciencia tributaria individual y colectiva, motivada por la imagen que la comunidad tiene del Estado y la percepción frente a la imparcialidad en sus gastos e inversiones, al no tener conocimiento de los programas de gobierno y las políticas de redistribución del ingreso. Por tal razón hay quienes consideran que no deben contribuir al erario público, porque sus aportes no generan obras y porque nadie les asegura que no despilfarran lo que aportan al Estado. La existencia de corrupción puede viciar una política eficaz, los posibles evasores, en oportunidades, son capaces de sobornar funcionarios públicos.

La evasión tributaria puede ser del orden social, estructural, normativo, administrativo, también están aquellas de naturaleza técnica como los vacíos en las leyes, la falta de claridad y las dudas en su interpretación y aplicación (la incertidumbre de la norma tributaria).

- De naturaleza política: como los factores de política económica y financiera, que intervienen en la modificación del equilibrio y la distribución de la carga fiscal, y pueden constituir estímulos negativos en el comportamiento del contribuyente.



- Accidentales: como aquellos elementos excepcionales, naturales, políticos o sociales que se resuelven en una alteración de las condiciones contributivas o en un cambio en las actividades de los sujetos pasivos de la imposición frente a las obligaciones fiscales.
- De naturaleza económica: aquella en la que se considera el peso de la carga tributaria con respecto de las posibilidades contributivas reales de los sujetos impositivos.
- De naturaleza psicológica: constituida por un conjunto de tendencias individuales del sujeto a reaccionar de distinta manera ante la obligación de contribuir a los gastos del gobierno, incluyendo inconvenientes como la relación de confianza entre la administración y los contribuyentes, los sistemas de distribución de la carga fiscal, la productividad y calificación de los gastos públicos.

Por ello, hay dos líneas de acción que la administración tributaria puede tomar con el propósito de elevar la probabilidad de detección. La primera, es aumentar la disponibilidad de información relacionada con la magnitud de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. La segunda, es optimizar el uso de esta información disponible.

La primera línea de acción se relaciona con el concepto de “visibilidad” del delito, que ha sido definido por Kagan (1989), como los costos y dificultades relativas que enfrentan los fiscalizadores tributarios en la detección y prueba de las infracciones. Claramente, el cumplimiento voluntario debe ser mayor para aquellos ingresos sobre los cuales la administración tributaria recibe información de terceras personas.

En este ámbito, la tarea de la administración tributaria es aumentar la visibilidad de los impuestos, lo cual se logra mediante medidas administrativas orientadas hacia la mayor disponibilidad de información. Dentro de la información interesante de solicitar a terceros están, por ejemplo, el monto y destino de los honorarios cancelados, de los



dividendos pagados por las sociedades anónimas y de los intereses pagados por los bancos. Otras fuentes de información menos explotadas que pueden ser útiles son las ventas efectuadas con tarjetas de crédito que puede ser entregada por las empresas administradoras de tarjetas de crédito y que permitiría verificar la correcta declaración de los débitos de IVA y las compras con factura en supermercados y grandes tiendas - que permitiría detectar el uso indebido del crédito fiscal por parte de algunas empresas.

Un buen ejemplo de la importancia de este tipo de medidas es lo que ha ocurrido recientemente en Chile, en donde una ley aprobada en agosto de 1995, otorgó facultades al Servicio de Impuestos Internos para solicitar a los bancos, información sobre los intereses bancarios pagados a cada contribuyente. Hasta la fecha, los bancos no han entregado información alguna, puesto que han recurrido al poder judicial con el objeto de impedir la aplicación de esta medida. A pesar de ello, las declaraciones de impuesto a la renta del presente año, muestran un aumento importante en los montos de intereses declarados, estimándose que la evasión de estas rentas habría bajado de un 50 % a un 35 %. Más aún, la discusión pública que esta situación generó, y en la cual salió a la luz la información que el Servicio de Impuestos Internos en sus siglas (SII), dispone sobre otras rentas, tales como los dividendos, tuvo aparentemente un efecto positivo sobre los montos declarados en esas rentas. Este último hecho refleja un aumento de lo que anteriormente se llamó la probabilidad percibida, puesto que la probabilidad efectiva de encontrar evasión en los dividendos no ha cambiado.

La segunda línea de acción antes mencionada, consiste en la construcción de funciones discriminantes para seleccionar contribuyentes a fiscalizar, de forma tal que aquellos sometidos a auditorías, sean los que tienen una mayor probabilidad de ser evasores. En esta área aún existe poco desarrollo. A nivel de países latinoamericanos lo más cercano a esto, es el uso de algunos indicadores como la relación débito-crédito. Por lo mismo, sería interesante aprender, en el ámbito tributario, algunas experiencias de otros sectores, como el sector bancario, en donde se ha aplicado el análisis discriminante para apoyar la decisión de otorgamiento de créditos.



Este tipo de auditorías fiscal verifica que los contribuyentes estén cumpliendo con las normas de índole formal, especialmente en la emisión y entrega de facturas y sancionar a quienes incumplan. Asimismo, determinar que enteren en las cajas fiscales los impuestos correspondientes.

La auditoría fiscal tiene por finalidad ejecutar los planes de recaudación fiscal del Estado en forma integral, reduciendo la evasión y elusión fiscal, para ello la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene la facultad de fiscalizar a los contribuyentes inscritos o no, pues cualquier persona individual o jurídica, que deba cumplir con una obligación tributaria puede ser auditada; por eso la auditoría de presencia fiscal debe ser planificada de manera que cumpla con los objetivos de la administración tributaria.

Para enfrentar el posible incumplimiento de las obligaciones tributarias en que incurra un contribuyente o responsable, se requiere realizar distintas tareas en el área de fiscalización.

En consecuencia, dentro de las actividades que debe ejercer un auditor tributario, como parte de su tarea fiscalizadora, está la de participar en labores preventivas o de presencia fiscal, que permitan asegurar el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias, tanto las principales que son la declaración y pago de los impuestos; como las accesorias que implican deberes formales para los contribuyentes.

La fiscalización tributaria, es una función administrativa que consiste en predeterminar el curso de acción a seguir, para alcanzar los objetivos propuestos. Esta fiscalización, en toda actividad que se pretende realizar, es importante, toda vez que de ella dependen los resultados que se desean obtener, por lo que, en el caso de una auditoría fiscal, se debe hacer de una manera cuidadosa y detallada tratando de cubrir todas aquellas áreas que se quieran investigar.



Planear la auditoría es decidir previamente cuáles son los procedimientos que se van a emplear, cuál es la extensión de las pruebas, su oportunidad, el personal que debe intervenir en el trabajo, tomando en cuenta su experiencia y capacidad, y cuáles son los papeles de trabajo en que se van a registrar los resultados.

La planeación no debe ser rígida, pues el auditor debe estar preparado para modificar los planes formulados cuando en el desarrollo del mismo, se encuentren circunstancias o elementos no conocidos previamente. La planeación no debe entenderse únicamente como una etapa inicial anterior a la ejecución del trabajo, sino que esta debe continuar a través de todo el desarrollo de la fiscalización.

Durante la fiscalización se verifica si la documentación presentada cumple con los requisitos mínimos establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como en lo relativo a máquinas registradoras u otros sistemas autorizados por Superintendencia de Administración Tributaria, para emitir facturas. Si la documentación presentada no cumple con los requisitos mínimos establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se notifica requerimiento de información, para sancionar con base al Código Tributario. Asimismo, se debe verificar si durante la presencia fiscal, se observa que el contribuyente no emite, o no entrega factura(s) por lo cual, deberá sancionarse conforme el Código Tributario.

La eficiencia y eficacia para la determinación, control y recaudación del Impuesto al Valor Agregado se puede establecer con los elementos básicos que, para cumplir con sus objetivos se haya trazado la Superintendencia de Administración Tributaria para contar con los mecanismos que le conduzcan a la recaudación de este impuesto.

Mucho se ha escrito sobre el tema y muy diversos los enfoques que se le han dado; sin embargo, el presente planteamiento es con el ánimo de tratar de que se encuentre la utilización apropiada de los correspondientes elementos, adecuándolos a cada situación, en la permanente búsqueda de una mejora continua, del desempeño de las



diferentes funciones delegadas a las dependencias que para el efecto cuenta la Superintendencia de Administración Tributaria.

La eficiencia consiste en los mecanismos y esfuerzos que realice la Superintendencia de Administración Tributaria para alcanzar los objetivos de recaudación que para cada ejercicio fiscal se plantee, estimando el costo, el tiempo, el uso adecuado de factores materiales y humanos, para cumplir con cada meta propuesta, en base a los elementos inherentes a sus funciones.

Los resultados más eficientes se alcanzan cuando se hace uso adecuado de estos factores, en el momento oportuno, al menor costo posible y cumpliendo con las normas y objetivos o metas trazadas. En cuanto a la eficacia se mide por los resultados que la Superintendencia de Administración Tributaria alcance en función de los objetivos que se proponga, siempre que esos objetivos se mantengan alineados con la visión que se haya trazado.

Mayor eficacia se logrará en la medida que las etapas que ejecute la Superintendencia de Administración Tributaria para arribar a sus metas, se cumplan de manera organizada y ordenada.

El término del sector informal en el ámbito de estudios del trabajo se ha popularizado y es usado como sinónimo de trabajador pobre, trabajador que no tiene contrato, que no tiene seguridad pública y que no cuenta con prestaciones. El concepto que ha tenido aceptación, es como el conjunto de trabajadores que no tiene seguridad social y que no están registrados como miembros que participan en las actividades económicas del lugar o país en que se ubican. Los vendedores ambulantes, los trabajadores a domicilio, los vendedores en la vía pública son identificados como miembros de este sector.



La economía informal es el fiel reflejo de la población económicamente activa desempleada que, como en el caso actual de Guatemala, su proliferación se debe principalmente a la escasez de trabajo formal, corolario de la crisis económica que afronta el país. Es un sector muy importante a considerar, porque es de valiosa significación en la economía.

También es de tomar muy en cuenta el inferir que el comercio informal es un tipo de evasión fiscal, en el que los individuos comercializan bienes y servicios sin contribuir al erario público en forma directa, razones por las que deben encontrarse los mecanismos para legalizarlos, registrarlos y establecer el sistema para incorporarlos al ámbito fiscal y tributario guatemalteco.

La economía informal establece fuertes mecanismos de producción y comercialización, razones que inciden enormemente en su proliferación y que, debido a la escasez de fuentes de trabajo, no es fácil ni conveniente combatirla y mucho menos eliminarla. Entonces, entre los mecanismos o sistema para incorporarlos al ámbito fiscal y tributario guatemalteco, deben contemplarse medidas como las siguientes:

- a. Que la Superintendencia de Administración Tributaria establezca las dependencias para que exclusivamente controlen esta actividad.
- b. Que el ámbito fiscal-tributario se determine con base al volumen y valor del bien o servicio, que debe declarar el propietario de la correspondiente economía informal.
- c. Que la Superintendencia de Administración Tributaria, en la medida de lo posible, cuente con fiscalizadores a domicilio, luego de establecer y disponer con valiosa información sobre el particular.
- d. Que cuando determinadas mercancías que se comercialicen en este ámbito; como por ejemplo electrodomésticos, ropas, herramientas y otros, o sea Artículos



nuevos, se requiera al vendedor la factura que acredite la adquisición de los mismos.

- e. Que para los comerciantes en la economía informal existan dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria, en las que diaria, semanal o mensualmente, conforme convenga a las partes, ejecuten los pagos que para el efecto se implementen.

Es muy importante mencionar que lo indicado son solo algunos de los elementos a considerar en el ámbito fiscal y tributario de la economía informal, toda vez que, para el efecto por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, deberán realizarse los estudios pertinentes con el objetivo de contar con los mecanismos que permitan las medidas de control de dicha actividad comercial.

Para considerar las medidas a implementar en este tipo de comercio, deben considerarse las exoneraciones y exenciones contempladas en la legislación de gastos fiscales del comercio por menor, que se refiere a las compras en los mercados cantonales, debido a que, como es obvio, la aplicación de los impuestos a este tipo de transacciones ha sido problemática en todos los países del mundo, por las características especiales que tiene el sector. En este caso resultaría muy difícil y costoso, desde el punto de vista administrativo, intentar recaudar el tributo.

La misión de la administración tributaria comprende dos grandes objetivos en el contexto de la política económica de un país: la puesta en práctica de las leyes de impuestos y el cumplimiento de estas por parte de los contribuyentes.

Para el logro del segundo objetivo, la legislación le entrega a la administración tributaria facultades para fiscalizar las actuaciones de los contribuyentes, en la perspectiva de cautelar el correcto pago de los impuestos y, en consecuencia, propiciar el ingreso en arcas fiscales de los recursos que potencialmente contemplan las leyes de impuestos.



El proceso de fiscalización comprende un conjunto de tareas que tienen por finalidad compeler a los contribuyentes a cumplir su obligación tributaria. No obstante, este conjunto de tareas de fiscalización normalmente no se aplica al universo de contribuyentes; sino que, a un subconjunto reducido de este, el cual es determinado en la etapa de selección de contribuyentes a fiscalizar.

La fiscalización es un término bastante amplio y puede ser tipificado de distintas maneras, dependiendo del criterio que se tenga en mente para generar dicha tipificación. En particular, si se considera el criterio relativo al uso de recursos de la administración tributaria que se privilegia para su ejecución, se pueden concebir dos tipos de fiscalización: (1) la fiscalización informática y (2) la fiscalización de campo. La primera dice relación con aquella que hace uso intensivo de tecnologías de información para efectos de realizar cruces masivos de información, orientados a verificar (fiscalizar) el cumplimiento tributario de los contribuyentes. En cambio, la fiscalización de campo se refiere a aquella que hace uso intensivo de los recursos humanos para auditar (fiscalizar) las operaciones de los contribuyentes con el objeto de forzarlos a cumplir con las disposiciones tributarias.

La fiscalización informática puede desarrollarse sobre el universo de contribuyentes de un determinado impuesto, debido a que las tecnologías informáticas permiten realizar estos cruces de información y verificaciones de consistencia tributaria sobre dicho universo, en un lapso de tiempo muy corto y con bastante frecuencia dentro de un período tributario. Debido a ello, para este tipo de fiscalización no es tan necesario llevar a cabo la etapa de selección de contribuyentes a fiscalizar, sino más bien se privilegia la posibilidad de aplicar el proceso de fiscalización en el universo de contribuyentes.

En cambio, a través de la fiscalización de campo difícilmente se podría auditar al universo de contribuyentes de un determinado impuesto, en un período tributario. Por tal razón, para este tipo de fiscalización sí es importante la selección de contribuyentes.



Debido a lo anterior, en el documento se entenderá que, en la selección de contribuyentes a fiscalizar, se tiene en mente la realización de fiscalizaciones de campo. No obstante, lo anterior, se observará que ambos tipos de fiscalización están relacionados y se complementan en el desarrollo global del proceso de fiscalización.

Los contribuyentes a fiscalizar (en adelante, selección de contribuyentes) es una de las etapas fundamentales del proceso de fiscalización del cumplimiento tributario de los contribuyentes. Esta consiste en la focalización de los esfuerzos de fiscalización de la administración tributaria, en un número reducido de contribuyentes, con el objeto de controlar el cumplimiento tributario, combatir la evasión tributaria y dar señales equitativas y permanentes en la fiscalización de los impuestos. La selección de contribuyentes surge debido a la naturaleza de la política tributaria y como una forma de asignar recursos escasos de la administración tributaria.

En efecto, el diseño de la política tributaria y, por lo tanto, el del sistema de impuestos, normalmente contempla el principio de generalidad en la aplicación de los tributos; propende a una distribución de la carga tributaria y propicia una repartición equitativa de esta. Como consecuencia de lo anterior, los sistemas tributarios derivan en impuestos que afectan a un gran número de agentes económicos (contribuyentes), que habitualmente se encuentran dispersos geográficamente.

En este sentido, cuando se le establece a la administración tributaria la doble responsabilidad de aplicar la política tributaria y velar por que los contribuyentes cumplan con las leyes de impuestos, se le imponen obligaciones a materializar sobre el gran número de agentes económicos que quedan determinados en la definición del impuesto. Debido a ello, la administración tributaria debe establecer sistemas y procedimientos que permitan a todos los contribuyentes, aplicar las leyes de impuestos y debe cautelar que los universos de contribuyentes cumplan con el plazo que la legislación y los procedimientos administrativos lo indiquen.



Por otra parte, si bien la legislación le otorga a la administración tributaria facultades para fiscalizar a los contribuyentes, también le impone limitaciones en cuanto a la disponibilidad de recursos para desarrollar a sus funciones. En particular, en el ámbito de los recursos humanos, esto se traduce en que la relación de número de contribuyentes por funcionario de la administración tributaria, es muy elevada.

Por tal razón, con los recursos disponibles no es factible establecer fiscalizaciones de campo que permitan auditar al universo de contribuyentes, en períodos razonables de tiempo. Debido a ello, la administración tributaria estará imposibilitada de controlar las actuaciones tributarias de todos y cada uno de los contribuyentes; motivo por el cual, surge la necesidad de focalizar solo en algunos de ellos los recursos disponibles para la fiscalización. Como consecuencia de lo anterior surge la etapa de selección de contribuyentes, en respuesta a la necesidad de asignar los recursos escasos de la fiscalización en un número reducido de contribuyentes. Por consiguiente, la selección de contribuyentes es una de las etapas fundamentales del proceso de fiscalización.

Frente a esta realidad surgen varias interrogantes: ¿por qué existen recursos escasos para fiscalizar?, ¿por qué no se incrementan los recursos humanos para auditar al universo de contribuyentes y así garantizar el cumplimiento tributario?, ¿por qué seleccionar los contribuyentes a fiscalizar y no se fiscaliza a todos?

Para responder a estas preguntas, se debe tener presente que la selección de contribuyentes no solo constituye una asignación de recursos escasos en un subconjunto de contribuyentes, sino que, más importante aún, constituye una herramienta fundamental para propiciar un uso eficiente de dichos recursos. En otras palabras, la selección de contribuyentes debe provocar en el proceso posterior de fiscalización el máximo impacto en el cumplimiento tributario, sea este voluntario o mediante la reducción de la evasión, producto de una adecuada focalización de los esfuerzos de fiscalización.



En este sentido, es importante destacar que la restricción de recursos obedece principalmente a un balance costo-beneficio de los recursos empleados en la fiscalización. En efecto, los gobiernos podrían incrementar los gastos e inversiones en sus administraciones tributarias con el objeto de aumentar los recursos y disminuir la relación número de contribuyentes por funcionario, con lo cual, incrementarían las posibilidades de realizar un mayor número de fiscalizaciones de campo. Sin embargo, este incremento no es infinito, puesto que, a partir de un cierto nivel, es probable que el costo marginal de aumentar la fiscalización sea superior al ingreso marginal que reporta. Más aún, si la Selección de Contribuyentes no se realiza con el criterio de eficiencia señalado anteriormente.

En consecuencia, es un desafío para los gobiernos y sus administraciones tributarias determinar el nivel óptimo de recursos a emplear en la fiscalización de los impuestos, con el objetivo de maximizar el cumplimiento tributario de los contribuyentes. Lo anterior, a su vez, exige de la administración tributaria un desarrollo eficiente de esta etapa del proceso de fiscalización y, ciertamente, de las etapas posteriores a ella.

En la sección anterior, se señalaba que la definición de un impuesto determina el universo de contribuyentes y que este, normalmente, está constituido por un gran número de agentes económicos, dado los criterios tradicionales con que se establecen los impuestos. Se señalaba, además que la Selección de Contribuyentes es el instrumento esencial para asignar los recursos de fiscalización en subconjuntos de contribuyentes más reducidos que el universo. En consecuencia, surge la pregunta acerca de la forma en que pueden determinarse estos subconjuntos de contribuyentes, de manera de focalizar en ellos las acciones de fiscalización.

En efecto, el establecimiento de impuestos se superpone al desarrollo de las actividades económicas, y estas subentienden distintas formas de organización de los agentes económicos. En este sentido, los agentes económicos pueden desarrollar ciertas actividades en forma individual y otras en forma colectiva; pueden pertenecer a distintos sectores de actividad económica, pueden tener distintos tamaños en términos



de importancia económica, pueden adoptar distintas formas jurídicas, pueden estar ubicadas en distintas localidades geográficas. A partir de lo anterior, surgen los criterios básicos para restringir el universo de contribuyentes a fiscalizar.

En efecto, la selección de contribuyentes puede privilegiar la asignación de recursos a determinadas actividades económicas, dada la importancia que tienen en la recaudación o lo crucial que resultan en el cumplimiento global de un determinado impuesto. Por ejemplo, en el caso del Impuesto al Valor Agregado el sector comercio constituye el eslabón fundamental para el control de este impuesto, debido a que en las ventas a consumidor final no existe la contraposición de intereses que genera el mecanismo de débitos y créditos, fenómeno que sí se observa en las etapas intermedias de la cadena del Impuesto al Valor Agregado y que por lo mismo constituye el principal incentivo en el cumplimiento de este impuesto en dichas etapas. Debido a ello, en la fiscalización del Impuesto al Valor Agregado se debería privilegiar la orientación de recursos hacia este sector económico.

También la selección de contribuyentes puede priorizar la asignación de recursos en función del tamaño de los contribuyentes, en el sentido que así se da cuenta de un alto porcentaje de la recaudación tributaria. Varias administraciones tributarias han puesto en práctica esta estrategia de selección de contribuyentes y lo han expresado en sus estructuras organizacionales. En efecto, han creado la unidad de grandes contribuyentes con el objetivo de mantener una fiscalización permanente de ellos y asegurar así su nivel de cumplimiento. Esto les ha permitido un nivel de ingreso mínimo más estable en arcas fiscales y, además, les ha permitido fiscalizar en forma indirecta a los contribuyentes que realizan operaciones con los grandes contribuyentes.

Por otra parte, la selección de contribuyentes puede privilegiar el criterio de la localización de los contribuyentes. En efecto, dado que los impuestos se superponen al desarrollo de actividades económicas y estas se llevan a cabo en cualquier punto del territorio de un país, los agentes económicos que las desarrollarse encuentran dispersos geográficamente. Por tal motivo, normalmente las administraciones



tributarias adoptan estructuras organizacionales de tipo regional, que persiguen una amplia cobertura de todo el territorio jurisdiccional de los países. Lo anterior, en la perspectiva de asignar recursos al control del cumplimiento tributario en las diversas localidades y, con ello, dar señales equitativas de fiscalización en todas las regiones del país.

La selección de contribuyentes también puede estar basada en el criterio de organización jurídica de los contribuyentes, teniendo en mente que las empresas cuentan con un mayor nivel de formalidad en sus operaciones y que por medio de esta focalización, se fiscaliza en forma indirecta a las personas naturales que se vinculan o dependen de ellas.

Finalmente, la selección de contribuyentes obviamente debe considerar la focalización de recursos por tipo de impuesto, de lo contrario si se privilegia la fiscalización solo en algunos impuestos, es probable que los niveles de incumplimiento en los que no son sujetos de fiscalización sean muy elevados.

Es importante recalcar que, si bien la selección de contribuyentes, bajo los diversos criterios utilizados para su realización, es el principal instrumento orientado a reducir el universo de contribuyentes a fiscalizar, existen mecanismos complementarios que también persiguen un objetivo similar y que también persiguen un objetivo similar y que no corresponden exactamente al desarrollo de esta etapa del proceso de fiscalización. En efecto, algunas administraciones tributarias cuentan con facultades legales para implementar cambios de sujeto en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado. Esto les permite trasladar la responsabilidad de enterar el impuesto desde un universo masivo hacia un subconjunto más pequeño y, por ende, más susceptible de fiscalizar en forma completa. En el caso del impuesto a la renta, la mayoría de los países tiene implementada la retención en la fuente, respecto del impuesto que afecta a los empleados de las empresas.



También es preciso señalar que, tal como se analizó anteriormente, la selección de contribuyentes debe ser eficiente, en el sentido que propenda a una adecuada focalización de los recursos de fiscalización y, en consecuencia, permita maximizar el impacto del proceso de fiscalización en el cumplimiento tributario de los segmentos que se definan para llevar a cabo el proceso de fiscalización y, a través de ellos, en el universo de contribuyentes.

En este sentido, es importante tener presente que, en el universo de contribuyentes, y en los distintos segmentos que se definan, existen distintas propensiones a cumplir las obligaciones tributarias, conductas que deben ser consideradas por la etapa de selección de contribuyentes.

En otras palabras, es conveniente que la selección de contribuyentes sea dirigida y no al azar, el rendimiento marginal del esfuerzo fiscalizador podría resultar inferior a su costo marginal y daría origen a conclusiones erróneas y a un uso ineficiente de los recursos.

También, es importante que se combine esta asignación por zona con el criterio de importancia económica de los contribuyentes, puesto que difícilmente se podría fiscalizar todos los contribuyentes de las zonas de incumplimiento. De esta manera se podía maximizar el impacto recaudatorio del proceso de fiscalización y el efecto indirecto al fiscalizar a contribuyentes que mantienen gran número de relaciones con otros agentes económicos.

Por otra parte, es fundamental que el proceso de fiscalización posterior a la selección de contribuyentes tenga un alto nivel de éxito, de modo que se recuperen los impuestos adeudados y se apliquen las multas y sanciones que la ley contempla. De esta manera, se darán señales efectivas de control y se hará más perceptible el riesgo y costo de evadir para el resto de contribuyentes que no han sido seleccionados para fiscalización, propiciando en ellos un cambio de su comportamiento tributario hacia un mayor cumplimiento.



De este proceso, se liberan aquellos contribuyentes sobre los cuales, en forma preliminar, se evalúa positivamente la rectitud de sus operaciones o no se tiene antecedentes que permitan cuestionarla. De aquí surge también un subconjunto de contribuyentes sobre los cuales se tienen sospechas respecto de sus operaciones. La generación de este subconjunto también subentiende un análisis de la importancia económica de los montos de devolución, de tal forma que aun cuando existan dudas sobre las operaciones de determinados exportadores, se pondera su importancia económica antes de considerarlo como un contribuyente seleccionado para fiscalización de campo.

Este proceso está orientado a concluir en forma previa al momento en que pide devolución el contribuyente, con el objeto de contar con un juicio preliminar que motive una retención temporal de la solicitud de devolución y permita una fiscalización oportuna para calificar la procedencia o no de la devolución.

Posteriormente, el fiscalizador ejecuta las verificaciones de créditos, solicitando incluso colaboración de otras unidades del Servicio de Impuestos Internos, respecto de la veracidad de las facturas que el pequeño contribuyente debe tener en su contabilidad. Los contribuyentes a fiscalizar, o sea los pequeños contribuyentes, requieren una fiscalización más profunda. Esta fiscalización de contribuyentes debe ocurrir en un plazo y constituye la selección definitiva para las fiscalizaciones de necesarias para que el comerciante informal tenga la obligación tributaria.

Es interesante hacer notar que, a diferencia del proceso de Operación Renta descrito en el capítulo anterior, en donde la segmentación de contribuyentes en la recta de cumplimiento se realizaba en forma masiva y bajo criterios de aplicación más automáticos, en la devolución de Impuesto al Valor Agregado a los exportadores se utilizan intensivamente los indicadores de comportamiento para calificar uno a uno los contribuyentes y así generar una recta implícita de cumplimiento. En este sentido, resulta de vital importancia que el Servicio de Impuestos Internos cuente con buena



información de los contribuyentes y que, a partir de ella, se construyan indicadores que permitan hacer juicios más objetivos para seleccionar los contribuyentes a fiscalizar.

Si bien existen progresos evidentes en la profesionalización y modernización de las administraciones tributarias en sus diferentes áreas, todavía es preocupante el bajo grado de eficacia de la fiscalización. En general se considera que esta área es el corazón de la administración tributaria y que es una de las mejores herramientas para el cobro de impuestos a los evasores.

No obstante, en muchos países el hecho que la administración tributaria no tenga plena autonomía para seleccionar los contribuyentes que se fiscalizarán y la falta de recursos humanos calificados, recursos informáticos y presupuestarios, impide un funcionamiento eficiente de esta área clave.

En muchos países el grado de cobertura de los contribuyentes fiscalizados todavía es muy bajo, no se utilizan técnicas de riesgo en la selección de contribuyentes que se fiscalizarán, no se establecen planes anuales de fiscalización y si se hacen no se controlan y evalúan adecuadamente.

En Guatemala se han estructurado departamentos específicos. Estos son centros masivos de auditorías tributarias, se cita a los contribuyentes para que lleven toda la documentación requerida, lo cual implica que deben llevar volúmenes grandes de papeles; algunas empresas deben llevar vehículos de carga para transportar los documentos requeridos por la Administración Tributaria.

Uno de los desafíos más grandes es reducir la incertidumbre en cuanto a la estructura del sistema impositivo y tornarlo más estable y predecible. Como se mencionó en la sección anterior, en varios países se ha visto una tendencia hacia la adopción de medidas tributarias de carácter temporal (la imposición de impuestos y aranceles temporales y la introducción de sobretasas), para compensar la pérdida de ingresos.



En algunas ocasiones, dichas pérdidas se han dado en un contexto en el cual se cuestiona la legalidad de algunos de los impuestos principales.

En varios países, los cambios constantes en las reglas del juego del sistema tributario y la incertidumbre en cuanto a la estructura del mismo han complicado la administración tributaria y desincentivado el cumplimiento de los contribuyentes. Por lo tanto, uno de los desafíos más importantes es el de crear un consenso sobre la necesidad de establecer un sistema tributario con una estructura estable y predecible. Un sistema estable y transparente tiende a mejorar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y disminuye las oportunidades de corrupción, que en Guatemala no tienen un sistema estable y predecible de regímenes tributarios, la mala administración de los Gobiernos anteriores y también los actuales, ha creado necesidad de estar continuamente cambiando mecanismos o regulaciones legales de recaudación.

Lo anterior conlleva el desarrollo en las áreas de fiscalización, cobranza y sanción del fraude tributario. Al mismo tiempo, las entidades recaudadoras tendrán que contar con mecanismos de control que garanticen la aplicación de procedimientos altamente transparentes, eliminando en gran parte las influencias externas políticas. Además, un creciente nivel de profesionalización de la institución, un uso eficiente de los recursos y la consecución de resultados en términos de la efectividad de sus operaciones. Por último, deben poder aplicar políticas de recursos humanos modernas en términos de selección, remuneración, promoción y despido.

Los cambios constantes a la legislación les restan certeza jurídica a los actos administrativos y generan oportunidades para cometer abusos, realizar actos discrecionales y prácticas de corrupción. Además de complicar el marco jurídico, la introducción de cambios frecuentes dificulta la aplicación de las leyes por parte de los contribuyentes, aumenta los costos de cumplimiento y vuelve más compleja la administración tributaria. El país ha tenido necesidad de ampliar la legislación mediante el reglamento, circulares o criterios institucionales emitidos por la Administración Tributaria.



Dada la tendencia a recurrir a soluciones políticas y administrativas de corto plazo ante las constantes presiones fiscales, un gran desafío será el de fortalecer institucionalmente en el mediano plazo la Administración Tributaria, aumentar el cumplimiento voluntario y reducir los altos grados de fraude fiscal.

Siguiendo las tendencias internacionales, la base de dicho fortalecimiento deben ser los dos pilares que forman la base de un sistema tributario: la atención al contribuyente (información, servicios, educación) para promover una cultura de cumplimiento voluntario, y la capacidad de detectar y responder ante aquellos que no cumplen con las leyes (control de cumplimiento con obligaciones de registro, declaración y pago, capacidad de fiscalizar, realizar la cobranza coactiva, aplicar sanciones).



CONCLUSIONES

- a. Hasta ahora, la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- no ha realizado ningún estudio que exponga datos exactos de la actividad económica informal, de los comercios existentes en esta actividad, ni del tipo de comerciantes que son propietarios de los mismos, lo cual, dificulta tomar decisiones sobre la incorporación de este sector en la economía formal.
- b. La Superintendencia de Administración Tributaria no tiene establecidos mecanismos técnicos y administrativos que permitan fomentar la inscripción de pequeños comerciantes, que actualmente se desenvuelven en la economía informal, ni procedimientos que se adapten a los horarios de esta actividad económica; por lo que, contribuye con esa desatención a justificar la informalidad de este sector productivo.
- c. El mercado informal se ha expandido a gran escala y no existe método que permita reducirlo, tanto en países emergentes, como desarrollados, ante lo cual la economía se ha visto afectada.
- d. El mercado informal es una mala práctica mercantil, que ha sido desatendido por el Estado, de tal forma que es imposible combatirlo, sobre todo cuando para ello, se fomentan políticas distractoras que no atacan el fondo del flagelo económico.
- e. El mercado informal tiene como principal característica, la de sumir a las economías dependientes en un campo de pobreza, no permite el crecimiento económico de los pueblos que la practican, es una simulación de existencia, se cree que al ejercerla sin control alguno se tiene mayores ganancias, lo cual no es cierto, porque no se puede medir los efectos positivos.



f. La hipótesis de trabajo fue comprobada porque la Superintendencia de Administración Tributaria, hasta ahora, no ha establecido mecanismos como una Ventanilla Única, lo que le permitirá a estos comerciantes inscribirse como agentes retenedores del Impuesto al Valor Agregado y permitirle a los mismos deducir, de su Impuesto Sobre la Renta, lo declarado.



RECOMENDACIONES

1. Que exista la voluntad política de parte del Estado de Guatemala, a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, para implementar la Ventanilla Única del comerciante informal, como alternativa para el incremento de la recaudación tributaria principalmente en el Impuesto al Valor Agregado –IVA-, como un mecanismo legal que obligue al cumplimiento de las obligaciones tributarias al sector informal y así disminuir la defraudación tributaria y el contrabando aduanero.
2. Se debe de impulsar a través del Ministerio de Trabajo y Previsión Social una política laboral que tienda a fomentar el empleo formal, divulgar los beneficios de protección social a cargo del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, que conlleva el acceso al crédito por parte del programa de la pequeña y mediana empresa a cargo del Ministerio Economía, con la finalidad de disminuir el sector informal en general y mejorar la competitividad en la economía nacional.





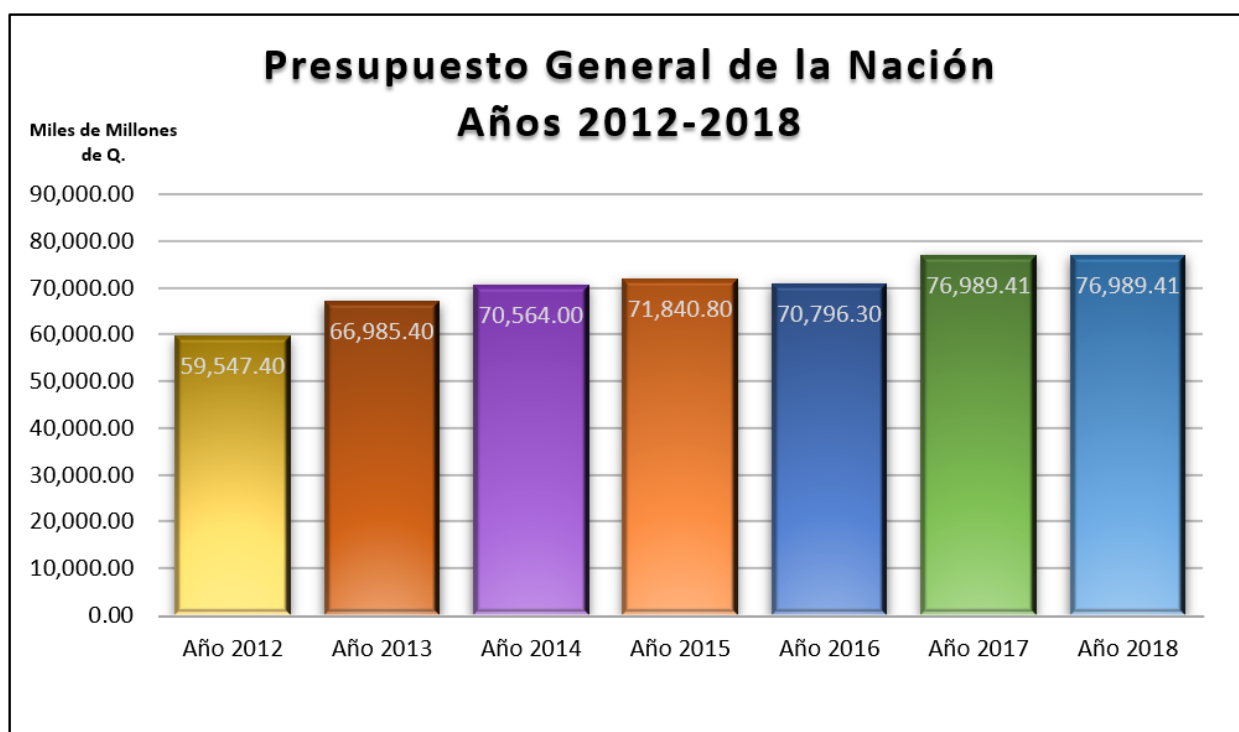
ANEXOS





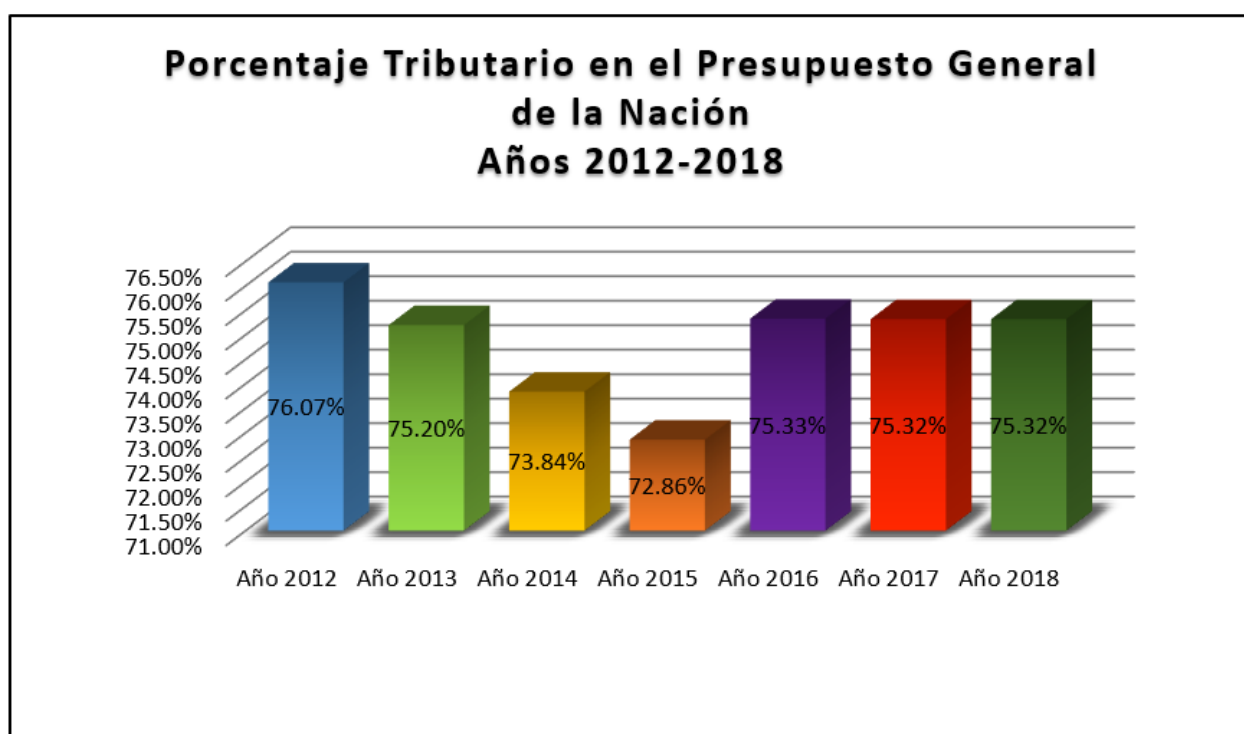
ANEXOS

Anexo 1



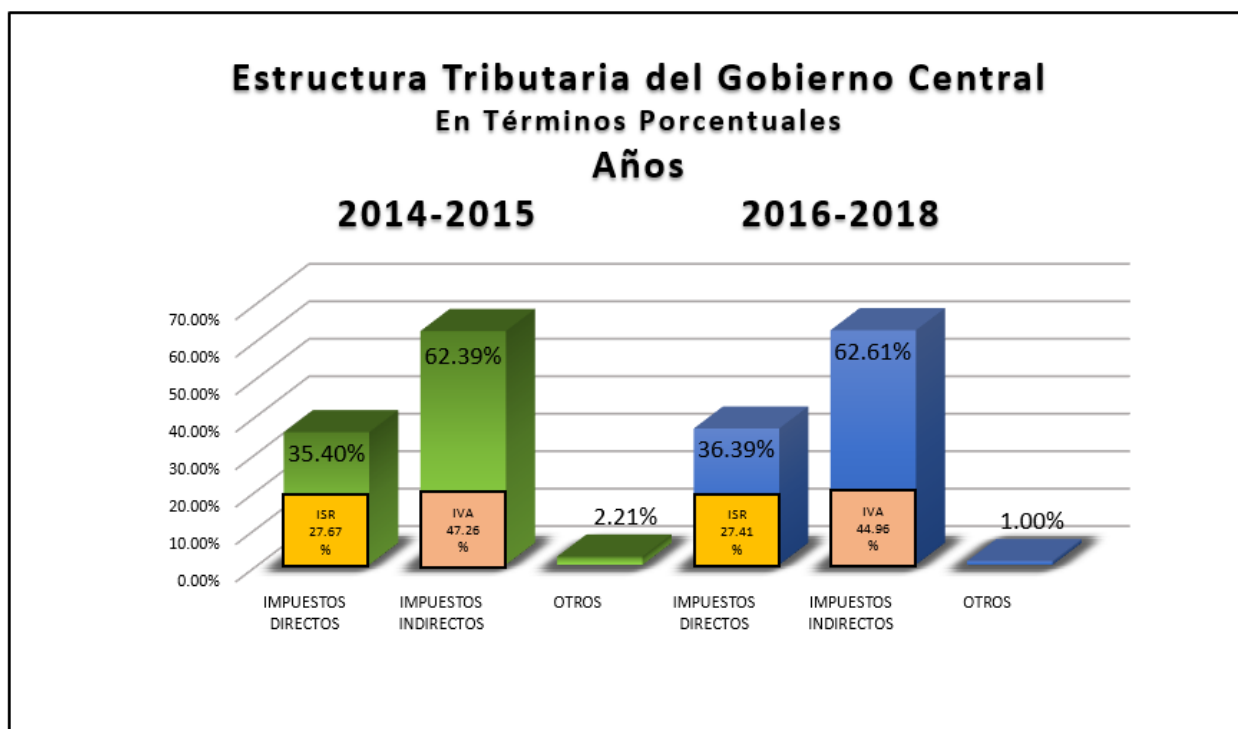
Fuente: Elaboración propia, con datos obtenidos del Ministerio de Finanzas Públicas

Anexo 2



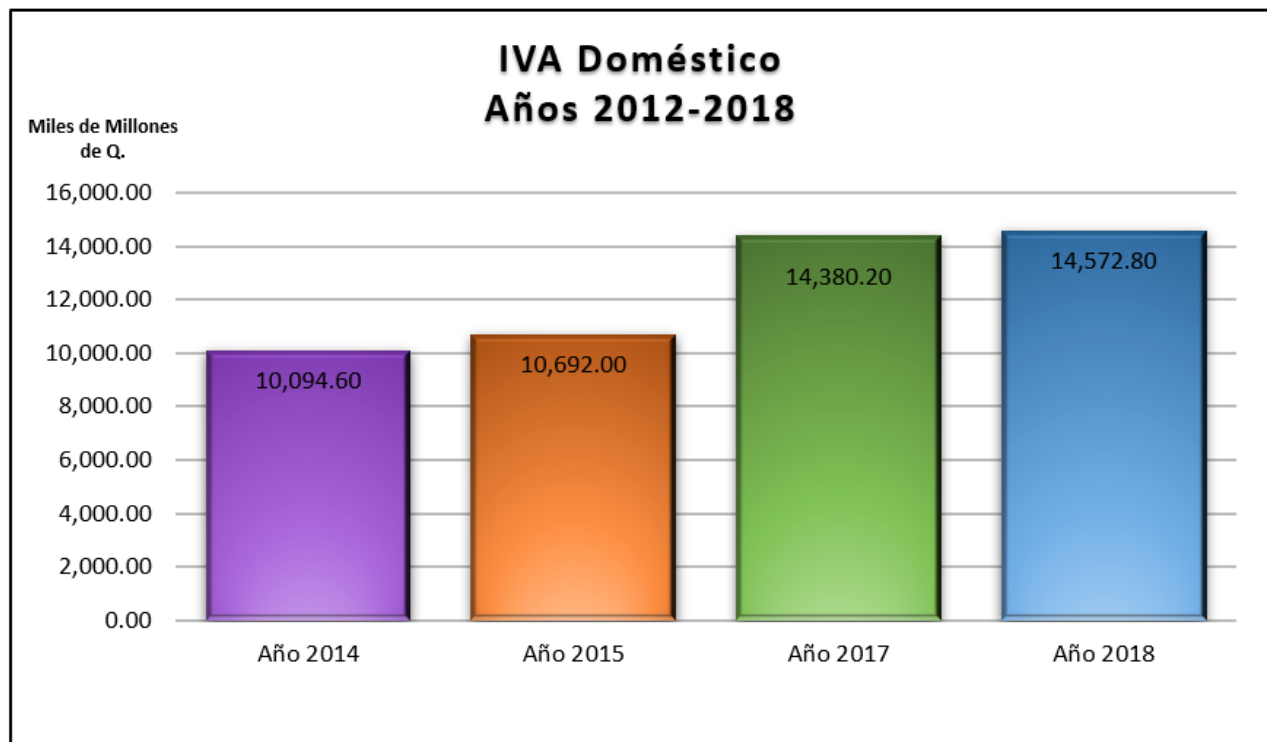
Fuente: Elaboración propia, con datos obtenidos del Ministerio de Finanzas Públicas

Anexo 3



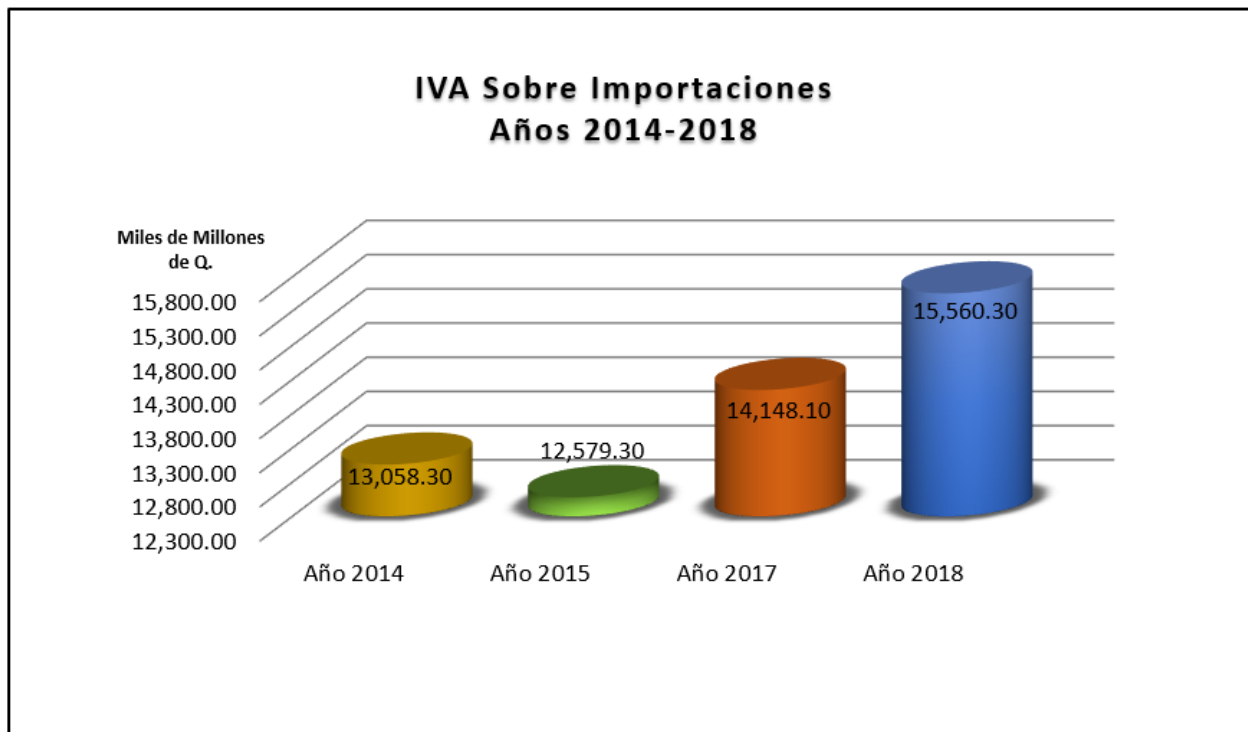
Fuente: Elaboración propia, con datos obtenidos de Superintendencia de Administración Tributaria

Anexo 4



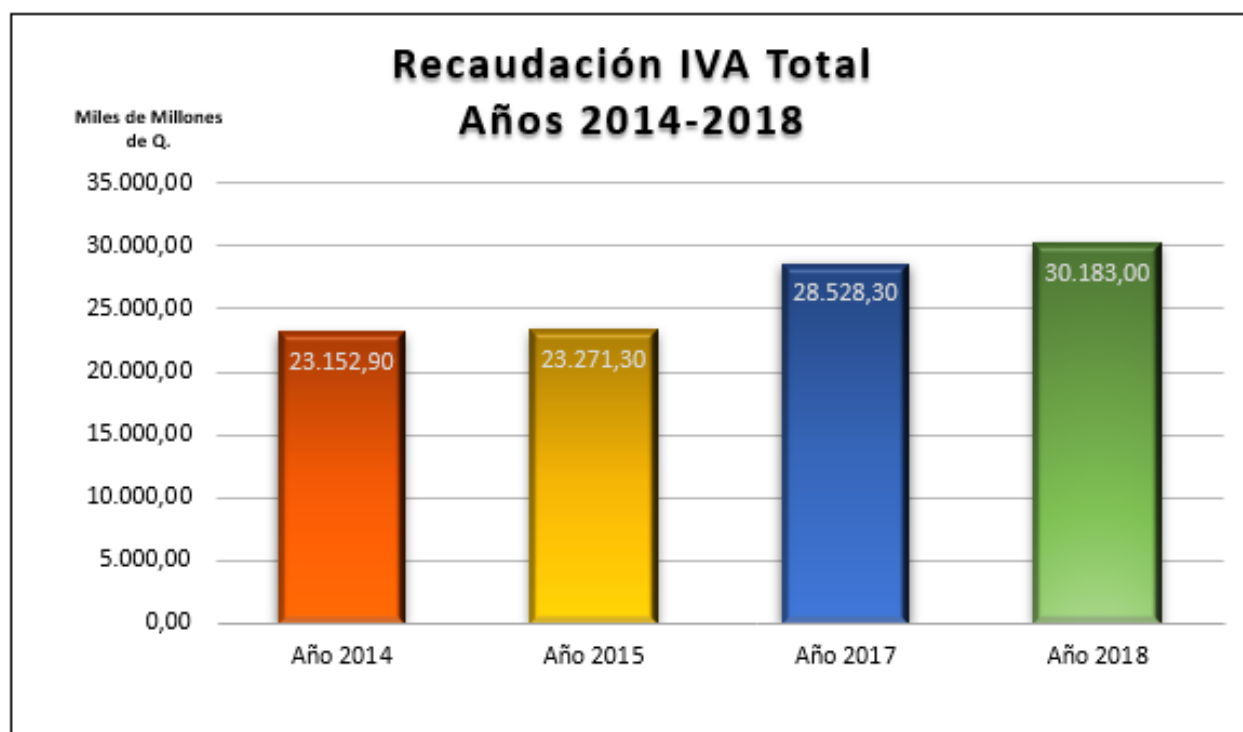
Fuente: Elaboración propia, con datos obtenidos de Superintendencia de Administración Tributaria

Anexo 5



Fuente: Elaboración propia, con datos obtenidos de Superintendencia de Administración Tributaria

Anexo 6



Fuente: Elaboración propia, con datos obtenidos de Superintendencia de Administración Tributaria



BIBLIOGRAFÍA

- ACOSTA, Eugenio Simón. **El Derecho financiero y la ciencia jurídica**. España: Editorial Publicaciones del Real, 1985.
- ALONSO, Iván. **El fin de la hiperinflación peruana**. Disponible en: <http://elcomercio.pe/opinion/mirada-de-fondo/fin-hiperinflacion-peruana-ivan-alonso-noticia-1720406>.
- ALAS, E. et. al. **La eficacia de los tributos como fuente de ingreso público en El Salvador**. El Salvador: Universidad de El Salvador, 2010.
- ALTAMIRANO CATALÁN, Marco. **Derecho Tributario parte general, determinación de la obligación tributaria**. Chile: Editorial Cóndor, 2006.
- ARAOS, Romualdo. **Modificaciones al IVA: Consideraciones tributarias sobre su inconveniencia**. Chile: Editorial Expansiva, 2008.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. **Derecho fiscal**. México: Editorial Themis, 2003.
- ARRIOJA VIZCAÍNO Adolfo. **Derecho Fiscal**. México: decimocuarta edición, Editorial Themis, 1998.
- ARRIOLA, Adolfo. **Derecho fiscal**. México: vigesimosegunda edición. Editorial Themis, 1997.
- ALVEÑO OVANDO, Marco Aurelio. **Derecho Tributario Guatemalteco, parte general**. Guatemala: Ediciones Pereira. 2013.
- ASOCIACIÓN DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIOS SOCIALES, ASIES. **Análisis Presupuestario**. Guatemala: 2013.
- BANCO DE GUATEMALA. **Guatemala en Cifras**. Guatemala: 2014.
- BARREIX, Alberto. **El IVA personalizado. Aumentando la recaudación y compensando a los más pobres**. Chile: Editorial CEPAL, 2010.
- BIELSA, Rafael Antonio. **Autonomía del derecho financiero**. Argentina: Editorial Suramericana. 1932.
- BLANCO RAMOS, Ignacio. **Derecho Tributario**. España: segunda edición, Ediciones Ariel, 1976.
- CARRETERO PÉREZ, Adolfo. **Derecho financiero**. España: Editorial Santillana, S. A., 1968.



CÁMARA DE INDUSTRIA DE GUATEMALA. CIG. **Contrabando aduanero**. Guatemala: 2016.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. **Derecho fiscal**. México: Universidad Nacional Autónoma de México: UNAM, 2001.

CENTRO DE INVESTIGACIONES ECONÓMICAS NACIONALES, CIEN. **Economía informal en Guatemala: la regla, no la excepción**. Guatemala: Editorial CIEN. No. 260, 2006.

CENTRO DE INVESTIGACIONES ECONÓMICAS NACIONALES, CIEN. **Sistema tributario guatemalteco. Lineamientos de política económica, social y de seguridad**. Guatemala: Editorial CIEN, 2012.

CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de Derecho Tributario y legislación**. Guatemala: Editorial Universitaria. Universidad de San Carlos de Guatemala, 1992.

COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA, CEPAL. **Estudio Económico de América Latina y el Caribe. 2010-2011. Julio 2011**. Guatemala: 2013.

CONSEJO NACIONAL PARA EL CUMPLIMIENTO DE LOS ACUERDOS DE PAZ. CNAP. **Recomendaciones para la Modernización Fiscal en Guatemala**. En: **Grupo promotor del Diálogo**. Abril. Guatemala: 2008.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. México: Editorial Porrúa, 2008.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis. **Principios del Derecho Tributario**. México: Editorial Limusa Noriega, 2003.

DIRECCIÓN DE ANÁLISIS FINANCIERO. **Marco de la política fiscal 2012-2015**. Guatemala: Editorial Ministerio de Finanzas Públicas, 2011.

ESPACIO PÚBLICO. **Elementos básicos de la política fiscal**. España: Editorial Alianza, 1970.

FERREIRO LAPATZA, Juan José. **Curso de derecho financiero español**. Madrid, España: Editorial Marcial Pons, 1992.

FERNÁNDEZ, Juan José. **La recuperación de la deuda tributaria en América Latina**. España: Editorial Instituto de Estudios Fiscales, 2009.

FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas**. México: Editorial Fondo de Cultura Económica, 1946.



- FLORES ZAVALA, Ernesto. **Derecho fiscal**. México: trigésima segunda edición, Ediciones Porrúa, 1998.
- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. **Derecho Fiscal**. México: Editorial McGraw Hill, 1998.
- FIGUEROA, Waldo; VÁSQUEZ, Enrique. **Derecho Tributario**. Chile: edición Universidad de Talca, 2005.
- GUZMÁN, Javier Enrique. **Macroeconomía y políticas de crecimiento**. Chile: Ediciones CEPAL, 2009.
- GÓMEZ SABAINI, Juan Carlos. **Consideraciones sobre la proyección de ingresos tributarios**. México: Editorial Siglo XXI, 1967.
- GÓMEZ SABAINI, Juan Carlos. **Manual de Finanzas Públicas y Política Tributaria**. Santo Domingo, República Dominicana: segunda edición, 2006.
- GONZÁLEZ, Darío; MARTINOLI, Carol; PEDRAZA, José Luis. **Sistemas Tributarios en América Latina**. Madrid, España: Editorial Instituto de Estudios Fiscales, 2009.
- GONZÁLEZ CANO, Hugo. **La armonización tributaria y la integración económica**. Santo Domingo, República Dominicana: segunda edición, Instituto de Capacitación Tributaria, INCAT, 2006.
- GONZÁLES, Samuel Merino. **Eficacia de los Tributos**. El Salvador: Universidad de El Salvador, 2010.
- GIULIANO FONROUGE, Carlos. **Los principios de Derecho Tributario**. Buenos Aires, Argentina: segunda edición, 1970.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **La exención tributaria**. México: Editorial Colex, 1990.
- HENSEL, A. **Diritto Tributario**. Milano, Italia: Traducción al italiano de D. JARACH. Editorial Giuffrè, 1956.
- HOYOS JIMÉNEZ, Catalina. **Aspectos críticos del IVA en Colombia. La reforma de 2012**. Colombia: Editorial Universidad de los Andes, 2014.
- HUANES TOVAR, Juan de Dios. **Instituciones del derecho romano**. Chimbote, Perú: Ediciones Uladech, 2006.



HALLIVIS PELAYO, Manuel Luciano. **Interpretación en materia tributaria.** Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2724/6.pdf>. Fecha de consulta: 16 de noviembre del 2012.

SOL JUÁREZ, Humberto. **Derecho fiscal.** México: primera edición, 2012.

INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES, ICEFI. **Condicionantes financieros para la transición política 2011-2012. Diagnóstico de las finanzas públicas a junio de 2011.** Guatemala: 2011.

INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES, ICEFI. **Análisis del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado de Guatemala.** Guatemala: 2013.

INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES, ICEFI. **Estimación potencial de recaudación sobre el Impuesto al Valor Agregado.** Guatemala: 2014-2015.

INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES, ICEFI. **Condicionantes Financieros Para la Transición Política 2011-2012. Diagnóstico de las finanzas públicas a junio de 2011.** Guatemala: 2011.

INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES, ICEFI. **Evasión fiscal en Guatemala.** Guatemala: 2014-2015.

INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES, ICEFI. **Historia de la Tributación en Guatemala. (Desde los mayas hasta la actualidad).** Guatemala: primera edición, 2009.

INSTITUTO GUATEMALTECO DE SEGURIDAD SOCIAL, IGSS. **Estadística sobre cobertura social.** Guatemala: 2015.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA, INE. **Encuesta nacional de empleo e Ingresos 1-2014.** Guatemala: 2014.

ISIDORO CUEVAS, Guadalupe Lorena. **La exención tributaria.** En: **Alegatos**, núm. 87. México: mayo/agosto de 2014.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. **Curso de Derecho Tributario.** México: 2014.

JORRATT DE LUIS, Michael. **Evaluación de la Capacidad Recaudatoria del Sistema Tributario y de la Evasión Tributaria. Conferencia Técnica de la SIAT. FMI (Fondo Monetario Internacional), World Economic Outlook.** Viterbo, Italia: 1996.



- KEYNES, John Maynard. **Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero**. Disponible en: <http://www.listinet.com/bibliografia-comuna/Cdu332-38FB.pdf>
- LANZIANO, Washington; VALDES COSTA, Ramón. **Teoría general de la exención tributaria**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma, 1979.
- MABARAK CERECEDO, Doricela. **Derecho financiero público**. México: Editorial McGraw Hill, 2000.
- MARTÍN, Fernando. **Los factores determinantes de la recaudación tributaria**. Argentina: Editorial Buenos Aires, 2002.
- MARTÍN, Fernando. **La economía de los ingresos tributarios. Un manual de estimaciones tributarias**. Santiago de Chile, Chile: Ediciones CEPAL, 2009.
- MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS. **Presupuesto ciudadano 2015**. Guatemala: Editorial Ministerio de Finanzas Públicas, 2014.
- MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS. **Marco fiscal de mediano plazo 2012-2016**. Guatemala: Editorial Ministerio de Finanzas Públicas, 2011.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladis Elizabeth. **Derecho financiero. Parte II**. Guatemala: 2004.
- ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. **Lecciones de derecho fiscal**. México: Editorial Porrúa. 2015.
- PÉREZ MEJÍA, Víctor Manuel. **La estructura fiscal y tributaria de Guatemala**. Guatemala: Editorial DIGI, 2013.
- PORRAS RODRÍGUEZ, Lydia Stella. **Hacienda Pública y Administración Pública**. Guatemala: novena edición, 1987.
- QUERALT, Martín. **Curso de derecho financiero y tributario**. Madrid, España: Editorial Tecnos, 1990.
- RESENDIZ, Eduardo. **Política e impuestos, visión histórica**. México: Editorial Miguel Ángel Porrúa, 1989.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, Antonio. **Introducción al estudio del derecho financiero**. España: Editorial Instituto de Estudios Financieros, 1976.
- ROSAS SANTILLÁN, Roberto. **Teoría general de las finanzas públicas y el caso de México**. México: Editorial Universidad Nacional Autónoma de México –UNAM–, 1962.



- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**. México: Universidad Nacional Autónoma de México, UNAM. 1982.
- ROMÁN ALCÁNTARA, Roberto. **Finanzas públicas**. México: Editorial Escuela Nacional de Economía, 1962.
- ROMANO, Álvaro; PELÁEZ, Fernando. **Hacia una mayor equidad de los instrumentos tributarios. XXV Seminario Regional de Política Fiscal, cinco y seis de marzo**. Santiago de Chile, Chile: 2013.
- RUÍZ DE CASTILLA, Francisco Javier. **La clasificación de los tributos e impuestos**. Perú: Editorial Empresarial, 2008.
- SALINAS ARRAMBIDE, Pedro. **La exención en la teoría general del derecho tributario**. En: **Volumen 12 de Colección de estudios jurídicos / Tribunal Fiscal de la Federación**. Tribunal Fiscal de la Federación, 1990.
- SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. **Derecho fiscal**. México: Editorial Porrúa, 2011.
- SAINZ DE BUJANDA, Francisco. **Sistema de Derecho Tributario**. Madrid, España: Editorial Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977.
- SAINZ DE BUJANDA GRANADA, Fernando. **Derecho Fiscal**. Madrid, España: 1999.
- SECRETARÍA DE PLANIFICACIÓN Y PROGRAMACIÓN DE LA PRESIDENCIA, SEGEPLAN. **Orientaciones Estratégicas de Política. 2012-2014**. Guatemala: 2011.
- SEGOVIA, Alexander. **Análisis Jurídico económico del mercado informal en Guatemala**. Guatemala: 2002.
- SEGOVIA, Alexander. **Dialogo Económico 2. La Economía Informal y la Economía Oficial. Diferentes enfoques para abordar el tema de la Economía Informal, con énfasis en Guatemala**. Fundación Friedrich Eber, 2002.
- SERVÍN, Armando. **Evolución técnica del sistema impositivo federal**. México: Editorial Fondo de Cultura Económica, 1964.
- SOL JUÁREZ, Humberto. **Derecho fiscal**. México: Editorial Fondo de Cultura Económica, 1979.
- SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, SAT. **Boletín estadístico 2014-2015**. Guatemala: 2014-2015.



SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, SAT. **Clasificación de los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado.** Guatemala: 2016.

VALDEZ, J. Fernando. **La viabilidad de un pacto fiscal para los empresarios y para la sociedad civil. Versión popularizada.** Guatemala: FLACSO, 2001.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario.** Buenos Aires, Argentina: séptima edición ampliada y actualizada. Ediciones Depalma, 1998.

VILLEGAS, Héctor. **Derecho financiero y tributario.** Buenos Aires, Argentina: sexta edición, Ediciones Depalma, 1997.

Legislación:

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

Código Tributario, Decreto 6-91. Guatemala, 1991.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto 27-92. Guatemala, 1992.

Ley Orgánica del Presupuesto. Decreto 101-97. Guatemala, 1997.