

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



**LA TRASLACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO AL CONSUMIDOR
FINAL, CONTRAVIENE EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE CAPACIDAD DE
PAGO**

FIDIAS HOED ORELLANA DE LEÓN

GUATEMALA, MARZO DE 2020

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

**LA TRASLACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO AL CONSUMIDOR
FINAL, CONTRAVIENE EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE CAPACIDAD DE
PAGO**



ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, marzo de 2020

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

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente	Licda. Ileana Noemí Villatoro Fernández
Vocal:	Lic. Ignacio Blanco Ardón
Secretario:	Lic. William Armando Vanegas Urbina

Segunda Fase:

Presidente	Lic. René Siboney Polillo Cornejo
Vocal:	Licda. Ana Beatriz Conde de León
Secretario:	Lic. Henry Ostilio Hernández

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



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



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

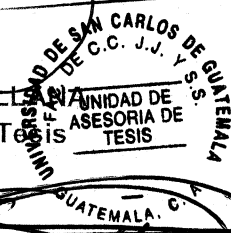
Atentamente pase al (a) Profesional, MARIA SOLEDAD MORALES CHEW
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
FIDIAS HOED ORELLANA DE LEÓN, con carné 9010262,
 intitulado LA TRASLACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO AL CONSUMIDOR FINAL, CONTRAVIENE
EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE CAPACIDAD DE PAGO.

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

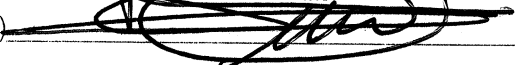
El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de
 concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y
 técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.


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

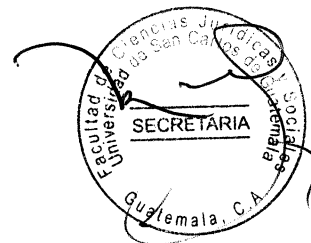


Fecha de recepción 20 / 11 / 2017.

f) 
 Asesor(a)
 Marisol Morales Chew
 Abogado y Notario

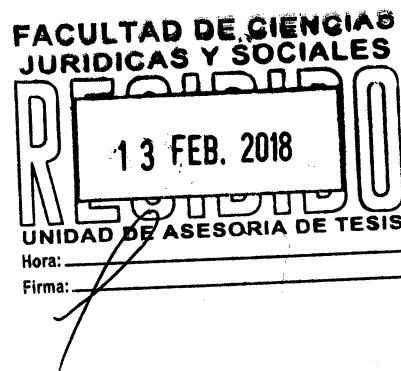


Licenciada María Soledad Morales Chew
5ª. Avenida 11-70 zona 1
Oficina 4E Edificio Herrera
Ciudad de Guatemala



Guatemala, 29 de enero de 2018.

Licenciado
ROBERTO FREDY ORELLANA MARTÍNEZ
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Apreciable Licenciado:

Respetuosamente a usted informo sobre mi nombramiento como asesor de tesis del bachiller **FIDIAS HOED ORELLANA DE LEÓN**, la cual se intitula **LA TRASLACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO AL CONSUMIDOR FINAL, CONTRAVIENE EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE CAPACIDAD DE PAGO**, declarando expresamente que no soy pariente del bachiller dentro de los grados de ley; por lo que me complace manifestarle lo siguiente:

- a) Respecto al contenido científico y técnico de la tesis, en la misma se analizan aspectos legales importantes y de actualidad, ya que se trata sobre en que el impuesto al valor agregado y otros impuestos de carácter indirecto, han causado diversos efectos económicos a consecuencia de la traslación de la cuota tributaria, la cual recae en el consumidor final soportando la incidencia directamente, quien puede ser o no contribuyente de este tributo.
- b) Los métodos utilizados en la investigación fueron el análisis, la inducción, la deducción y la síntesis; mediante los cuales el bachiller no sólo logró comprobar la hipótesis sino que también analizó y expuso detalladamente los aspectos más relevantes a la traslación de la cuota tributaria que recae en el consumidor final; circunstancia que ocurre al adquirir bienes y servicios gravados por el impuesto al valor agregado, quedando el sujeto pasivo de la obligación expuesto a los elementos económicos del mismo.
- c) La redacción de la tesis es clara, concisa y explicativa, habiendo el bachiller utilizado un lenguaje técnico y comprensible para el lector, así mismo, hizo uso de las reglas ortográficas de la Real Academia Española.

Licenciada María Soledad Morales Chew
5ª. Avenida 11-70 zona 1
Oficina 4E Edificio Herrera
Ciudad de Guatemala



- d) El informe final de tesis es una gran contribución científica para la sociedad y para la legislación guatemalteca; puesto que es un tema muy importante que no ha sido investigado suficientemente. En todo caso puede servir como material de consulta para futuras investigaciones.

- e) En la conclusión discursiva, el bachiller expone sus puntos de vista sobre la problemática y consideraciones que comprueban que el impuesto al valor agregado, al ser trasladado al consumidor final, contraviene el principio constitucional de capacidad de pago establecido en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

- f) La bibliografía utilizada fue la adecuada al tema en virtud que se consultaron exposiciones temáticas tanto de autores nacionales como de extranjeros.

- g) El bachiller aceptó todas las sugerencias que le hice y realizó las correcciones necesarias para una mejor comprensión del tema; en todo caso, respeté sus opiniones y los aportes que planteó

En base a lo anterior, hago de su conocimiento que las tesis cumple con todos los requisitos estipulados en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público; por lo que apruebo el trabajo de investigación, emitiendo para el efecto **DICTAMEN FAVORABLE**, para que la misma continúe el trámite correspondiente.

Atentamente,

Licda. María Soledad Morales Chew
Asesor de Tesis
Colegiado No. 3985

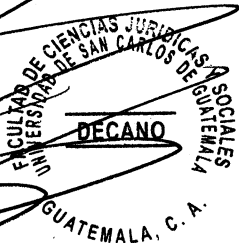
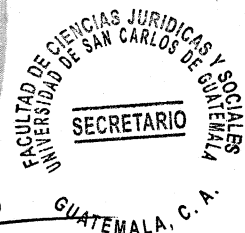
Marisol Morales Chew
Abogado y Notario



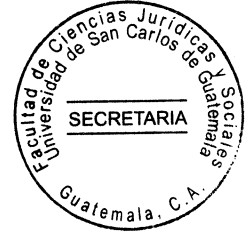
DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 10 de octubre de 2019.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante FIDIAS HOED ORELLANA DE LEÓN, titulado LA TRASLACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO AL CONSUMIDOR FINAL, CONTRAVIENE EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE CAPACIDAD DE PAGO. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/JP.



DEDICATORIA



A DIOS: Que me da vida, salud y fortaleza, ser la luz que ilumina mi camino, porque contigo todo es posible.

A MI ESPOSA: Ana Elisa, gracias por su apoyo incondicional.

A MIS HIJOS: Alejandro Enrique y María Andrea, con todo mi amor.

A: La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, gloriosa casa de estudios en la cual se imparten los conocimientos científicos y sociales.

A: La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por la oportunidad de ocupar sus aulas y adquirir los conocimientos necesarios para culminar mi carrera.



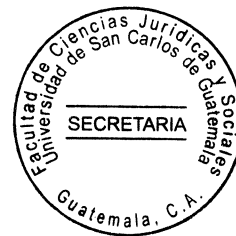
PRESENTACIÓN

La investigación tiene como tema la traslación del Impuesto al Valor Agregado, el ámbito es de derecho tributario y tiene una extensión amplia, porque abarca aspectos relativos al derecho constitucional en virtud de la capacidad de contribución que debe tener el contribuyente, es por ello que el periodo analizado comprende del año 2011 al 2017; también es importante el punto de vista del derecho financiero, porque presenta los orígenes de la captación de los recursos del Estado.

El sujeto de estudio es el consumidor final, que en la determinación del impuesto, soporta los efectos económicos de la traslación como fruto de una obligación tributaria; así mismo, el objeto de estudio es la traslación del impuesto producto del hecho generador, el que puede variar en un sinfín de supuestos; es decir, que fue necesario abordar temas elementales como: el sujeto, el objeto, base imponible, tasa o tarifa, que al final se convierte en figuras jurídicas en la determinación del impuesto.

La investigación es de tipo cualitativa, aborda aspectos desde el punto de vista social jurídico, social porque el problema que se analiza tiene su raíz en la sociedad, base tributaria del Estado y jurídico porque se estudia si se violentan los principios constitucionales tributarios; sirviendo la investigación como punto de partida para que las autoridades competentes consideren mejorar o modificar las posibles causas de la traslación del Impuesto al Valor Agregado al consumidor final.

HIPÓTESIS



La hipótesis se basa en que el Impuesto al Valor Agregado y otros impuestos de carácter indirecto, han causado diversos efectos económicos a consecuencia de la traslación de la cuota tributaria, la cual recae en el consumidor final soportando la incidencia directamente, quien puede ser o no contribuyente de este tributo. De tal cuenta, el fenómeno es de índole económico, puede, en ciertos casos producir una inconstitucionalidad, porque ha expuesto económicamente a los sujetos pasivos como consecuencia de la obligación tributaria; es por eso, que al redefinir la forma de traslación del Impuesto al Valor Agregado, se reduce el impacto económico al que está sujeto el consumidor final.

COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS



Luego del análisis, se constató que el Impuesto al Valor Agregado ha causado diversos efectos económicos a consecuencia de la traslación de la cuota tributaria, la que recae en el consumidor final y es quien soporta la incidencia directamente, el fenómeno es de índole económico el cual produce una inconstitucionalidad, al exponer económicamente a los sujetos pasivos como consecuencia de la obligación tributaria; en tal sentido, se comprueba que no hay equidad, porque al comparar quien tiene mejor capacidad para hacer frente al tributo es la persona con más ingresos, provocando que el sistema pueda ser injusto socialmente y desigual, socavando la capacidad económica del contribuyente, por lo que contraviene el principio constitucional de capacidad de pago establecido en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Los métodos utilizados son: el analítico, con el propósito de analizar minuciosamente el objeto de estudio, el sintético para llegar a las particularidades en forma más amplia para demostrar los aspectos, consideraciones y fuentes teóricas referentes a la naturaleza del tributo y su hecho imponible, por último el método inductivo que proporciona los elementos para soportar la solución a la problemática planteada, en base a lo cual la presente investigación ha sido validada.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i
CAPÍTULO I	
1. El impuesto.....	1
1.1. Definición de impuesto.....	2
1.2. Finalidad de los impuestos.....	5
1.3. Elementos de los impuestos.....	6
1.4. Principios fundamentales.....	7
1.5. Clases de impuestos.....	8
1.6. Diferencia entre tasas e impuestos.....	10
CAPÍTULO II	
2. Impuesto al Valor Agregado.....	13
2.1. Antecedentes.....	14
2.2. Características.....	16
2.3. Elementos.....	17
2.4. Legislación comparada.....	20
2.4.1. Colombia.....	21
2.4.2. Chile.....	21
2.4.3. El Salvador.....	22
2.4.4. Honduras.....	22
2.4.5. Costa Rica.....	23
2.4.6. Análisis comparativo.....	23
CAPÍTULO III	
3. Principios constitucionales en materia de creación de la ley tributaria.....	25
3.1. Principio de legalidad en materia creación de ley tributaria.....	28
3.2. Principio de capacidad económica.....	29
3.3. Principio no confiscatoriedad.....	30



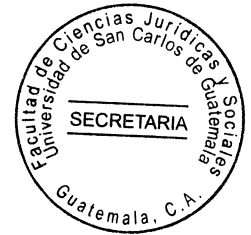
3.4.	Principio prohibición de doble o múltiple tributación.....	31
3.5.	Principio equidad y justicia tributaria.....	32
3.6.	Principio generalidad.....	33
3.7.	Principio igualdad.....	34

CAPÍTULO IV

4.	Los efectos del Impuesto al Valor Agregado en el consumidor final.....	37
4.1.	Percusión o impacto.....	38
4.2.	Incidencia del impuesto.....	38
4.2.1.	Incidencia directa.....	39
4.2.2.	Incidencia indirecta.....	39
4.3.	Traslación.....	39
4.3.1.	Traslación legal o de derecho.....	40
4.3.2.	Traslación de hecho.....	41
4.4.	Difusión.....	42
4.5.	Impacto fiscal.....	42
4.6.	Efectos jurídicos.....	44
4.6.1.	Relación jurídico tributaria.....	45
4.7.	Consecuencias económicas.....	47

CAPÍTULO V

5.	La traslación del Impuesto al Valor Agregado al consumidor final contraviene el principio constitucional de capacidad de pago.....	49
5.1.	Capacidad económica sometida a gravamen.....	50
5.2.	Características de la base impositiva.....	51
5.3.	Rentas, consumo, patrimonio o riqueza.....	52
5.4.	Recaudación.....	55
5.5.	La presión fiscal en Guatemala.....	58
5.6.	Reajustes fiscales.....	59
	CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	63
	BIBLIOGRAFÍA.....	65



INTRODUCCIÓN

El Estado es garante de la satisfacción de todos y cada uno de los derechos fundamentales, los cuales se encuentran debidamente reconocidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, para cumplir con esa obligación requiere de recursos financieros adquiridos por medio de tributos, siendo los impuestos el medio por el cual son sustentados dichos recursos, estos pueden ser directos e indirectos, los primeros fueron concebidos para gravar directamente los ingresos, los segundos permiten su traslado de tal forma que gravan las manifestaciones de capacidad contributiva, es decir, su cumplimiento se puede realizar a través de otros contribuyentes y el mejor exponente es el Impuesto al Valor Agregado.

Los impuestos indirectos como bien se explicó gravan el consumo en general, en Guatemala el Impuesto al Valor Agregado, es el más reconocido dentro de esta categoría, debido a niveles considerables de recaudación, porque representa una fuente absoluta de ingresos provenientes de los tributos, que coadyuvan al mantenimiento del gasto público.

El objetivo general fue establecer los motivos por los cuales la traslación ha causado diversos efectos económicos en el consumidor final; quién puede ser o no contribuyente del Impuesto al Valor Agregado; de tal cuenta la hipótesis se plantea en el sentido, que el fenómeno es de índole económico y en ciertos casos puede producir una inconstitucionalidad, debido a que expone económicamente a los sujetos pasivos como consecuencia de la traslación de la obligación tributaria; es por eso, que al redefinir la forma de traslación del impuesto, se reduce el impacto económico al que está sujeto el consumidor final.

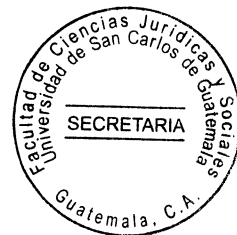
La tesis consta de cinco capítulos, que abordan la temática partiendo de teorías, principios, definiciones, incidencias y aspectos de impacto; en el primero, se define el



impuesto, en el segundo se aborda lo relacionado al Impuesto al Valor Agregado; en el tercero, se desarrolla los principios constitucionales en materia de creación de la ley tributaria; en el cuarto, se describe los efectos del Impuesto al Valor Agregado en el consumidor final; y en el quinto, se hace un análisis de la traslación del Impuesto al Valor Agregado al consumidor final, contraviene el principio constitucional de capacidad de pago.

Por lo anterior, la tesis tiene una connotación de la realidad que vive la sociedad guatemalteca en materia tributaria, es decir, la incidencia que tiene la tributación del Impuesto al Valor Agregado y su repercusión en la capacidad económica del ciudadano, es por ello, que se abordó de forma objetiva y desde el punto de vista teórico científico, utilizando técnicas de investigación documental consultando bibliografía nacional y extranjera; así también, los métodos analítico y sintético para concluir de forma coherente y ordenada sobre la base de la teoría general del Impuesto al Valor Agregado; por cuanto se consideró el hecho gravado, el objeto y la base imponible.

Por las razones expuestas esta investigación, pretende presentar los puntos de vista y criterios que demuestran que la traslación de la carga tributaria al consumidor final, violenta el principio constitucional de capacidad de pago; es por esa causa, que se procura ser el punto de partida para que las autoridades competentes consideren mejorar o modificar la traslación del Impuesto al Valor Agregado al consumidor final.



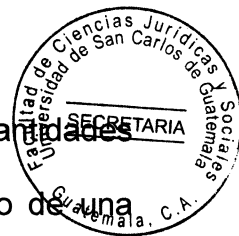
CAPÍTULO I

1. El impuesto

La forma de costear las necesidades colectivas que tiene todo estado, se realizan a través de los impuestos, los que son importantes, porque a través de ellos se obtienen la mayor cantidad de ingresos públicos, necesarios para soportar todas las erogaciones que ejecuta la administración pública, aprobado para cada ejercicio fiscal en el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado.

El impuesto es sumamente importante, porque generalmente se convierte en el tributo que tiene por característica no tener contra prestación directa, cuyo objetivo es el financiamiento estatal como ya se mencionó, para tal efecto, es necesario que se considere la capacidad contributiva a la que es sometida el contribuyente, pues fundamentalmente quien tiene más debe aportar más, buscando con ello no violentar los principios constitucionales que rigen las obligaciones tributarias.

Al considerar que la naturaleza de los impuestos es de carácter obligatorio, la misma favorece a la generación de situaciones injustas, debido al afán que tienen los sistemas fiscales, que buscan reducir la brecha entre ingresos estables y gastos que se ocasionan por el cumplimiento de la prestación de servicios a la sociedad, situación que provoca altos costos en términos de eficiencia para la disminuir la frontera de ingresos y egresos estatales.



Por ello, al amparo de la ley los impuestos se pueden entender, como cargas pecuniarias que el estado exige de forma obligatoria sin retribuir por medio de una contraprestación por el pago efectuado de los mismos; es decir que toda prestación es útil a la sociedad, lo que resulta imposible en la práctica efectuar su particularización en una sola persona determinada, por ejemplo salud y la defensa de todo estado.

1.1. Definición de impuesto

El impuesto a través de la historia ha financiado al estado, porque las cargas públicas son establecidas a través del ius puniendi, debido al derecho que tiene de establecer normas y exigir el cumplimiento de ellas. En Guatemala está regulado en el Código Tributario, Decreto Número 6-91, el Artículo 11 se refiere al impuesto como tributo, siendo este el hecho generador de una actividad estatal pero que no tiene relación con el contribuyente, por cuanto, el mismo cuerpo legal en el Artículo 9 preceptúa, "Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines." Es decir, que los impuestos son las prestaciones a las que los sujetos pasivos, no importando si son personas jurídicas o físicas, se obligan para con el estado.

Para Catalina García Vizcaíno, "el impuesto es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente



relacionada con dicha prestación”.¹ De tal cuenta se puede indicar que el impuesto tiene un carácter unilateral, como consecuencia de la soberanía del estado en virtud de su poder de imperio.

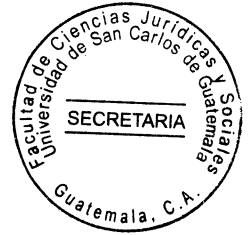
Lo expuesto tiene una connotación jurídica, pero desde el punto de vista de la doctrina financiera se puede considerar a los requerimientos impositivos del estado, como una relación de vinculación entre el fisco y los contribuyentes, debido que constituyen los impuestos los ingresos tributarios que necesita para cumplir con sus fines.

De conformidad a la doctrina financiera las exigencias impositivas del estado, pueden fundamentarse en aspectos de índole ético como también político; es por ello, que de este fundamento se desprenden teorías que sustentan la carga impositiva del estado, de las cuales se pueden destacar las siguientes:

a. Teoría del precio de cambio

Entre los exponentes de esta teoría se puede mencionar al economista de origen francés Paul Leroy Beaulieu, los propulsores mantenían el criterio que el impuesto es la compensación que los contribuyentes satisfacen por los servicios que presta el estado; en otras palabras es la remuneración de las actividades estatales que tienen como favorecidos a la sociedad.

¹ García Vizcaíno, Catalina, **Derecho tributario**. Tomo I. Pág. 67



b. Teoría de la prima del seguro

Quienes defienden esta teoría sostienen que los miembros de toda sociedad pagan el impuesto al estado, en contra prestación reciben seguridad de sus bienes y de la persona misma, es decir se convierte en una prima de seguro, que todos los individuos pagan para que puedan ser asegurados contra todo riesgo; entre los exponente se pueden mencionar a Montesquieu y Bodin. Como aspecto contradictorio de esta teoría, es que el estado no se limita a proteger la vida y la hacienda de los ciudadanos contra las violencias de otros particulares o de otros estados, por lo que su actividad abarca otros fines; por ejemplo, salud, educación, vivienda etc.

c. Teoría de la distribución de la carga pública

El principio que sustenta esta teoría es que la obligación impositiva es consecuencia de la solidaridad social; por cuanto los miembros de toda sociedad tienen el deber de sostener al estado, es decir, que la posición recae en que la obligación individual no se mide por las ventajas que se obtienen, sino la forma de contribuir al funcionamiento del estado; por lo que el impuesto no es precio de los servicios o de la protección que el estado brinda a los ciudadanos, más bien la obligación que estos tienen de contribuir a que la sociedad se mantenga viva y se desarrolle propiciamente. Los autores son los franceses Laferriere y Waline, así también el italiano Griziotti.



Conforme a la noción expuesta y tomando en consideración aspectos de legitimación se pueden definir a los impuestos como; contribuciones dinerarias que el estado exige a los ciudadanos en el ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley, los cuales sirven para cubrir gastos ocasionados para cumplir sus fines.

1.2. Finalidad de los impuestos

Según la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala, en su página oficial de la web manifiesta; “El Estado debe garantizar a todos los habitantes del país, la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral. Para cumplir con este mandato, es necesario contar con recursos que provienen, en su mayor parte, de los tributos pagados por la población.” Quiere decir que la contribución la realizan todos, tanto personas naturales como jurídicas; por eso al margen que parezca un gasto obligado, se pagan impuestos para un bien común, de esa cuenta nace la interacción directa entre la población y los gobernantes.

En relación a lo expuesto, los impuestos tienen como finalidad primordial, proporcionar al estado recursos idóneos y necesarios para cumplir con sus fines establecidos constitucionalmente, es decir, son la fuente de ingresos principal para cubrir los gastos públicos; por ello podemos manifestar que existen fines fiscales y extrafiscales, al referirnos a los fiscales según la doctrina es para satisfacer una necesidad pública de manera indirecta, esto se refiere a que los impuestos recaudados sirven para cubrir los



gastos generales del estado, para ello debe considerarse fin del tribuno, no así la exclusividad de la fiscalización.

Los fines extrafiscales se refieren a la satisfacción de una necesidad pública de forma directa; los ingresos que emanen de la recaudación y los demás que integren el erario público, se destinan a la política económica estatal. Ejemplo son los impuestos a los cigarrillos y a las bebidas alcohólicas, ya que al imponerles tributo se estaría disuadiendo al consumo de dichos productos.

1.3. Elementos de los impuestos

El principio de legalidad o reserva de ley tributaria establecida en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, exige que todo impuesto ordinario o extraordinario le corresponda con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala decretarlos. Sin embargo, como se señala no basta con que la ley lo determine, es necesario que se especifique las bases de recaudación, por cuanto debe establecerse quienes son los sujetos al pago, cual es el objeto del gravamen, la base sobre la cual deba determinarse el impuesto y la tasa aplicable.

Por lo anteriormente exteriorizado, el impuesto como actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente, debe estar constituido dentro del



marco legal constitucional, de tal cuenta, todo hecho generador debe contener dos elementos fundamentales establecidos en un objetivo y otro subjetivo.

El elemento subjetivo comprende a la persona sometida a imposición y se refiere al sujeto del tributo; el elemento objetivo comprende aspectos como: material que describe lo cualitativo y está constituido por el hecho, acto, estado o situación de presunta capacidad económica que se somete a gravamen; temporal es el momento en que se entiende que se perfecciona el hecho generador; espacial se determina por el lugar en que debe tener la manifestación de capacidad económica; lo cuantitativo que es el aspecto mensurable del hecho generador, que consiste en la porción de riqueza que va ser objeto de gravamen, por ejemplo la base imponible y el tipo impositivo.

1.4. Principios fundamentales

Dentro de la concepción de los impuestos, la exigencia al obligado está dada independientemente de toda actividad estatal relacionada con la obligación tributaria, por lo que el derecho tributario estudia desde lo sustantivo y formal, en ese orden, aborda lo sustantivo o material desde los principios de la imposición, los cuales se relacionan con el hecho imponible y la relación tributaria; desde lo formal son las garantías y derechos a favor del contribuyente, establecidos constitucionalmente.



Al describir los principios de la imposición concurre el poder tributario que tiene el estado, por lo que se convierten en requisitos indispensables para un sistema tributario, de tal cuenta se pueden mencionar los principios: capacidad de pago, generalidad, igualdad, legalidad, equidad y justicia tributaria, entre otros.

Desde lo formal o administrativo el derecho tributario está constituido por las reglas jurídicas, así lo manifiesta Catalina García Vizcaíno, “pues estas deben ser pertinentes para determinar si corresponde que el fisco perciba de determinado sujeto una suma en concepto de tributo, y la forma en que la acreencia se transformará en un importe tributario líquido, que ingresará al tesoro público”.² Por cuanto, se convierte en el medio para que el estado pueda lograr el cobro de los impuestos, como consecuencia de la obligación constitucional que todos los ciudadanos deben contribuir al gasto público, en la forma prescrita por la ley.

1.5. Clases de impuestos

Los impuestos son tributos que son realizados por pagos o prestaciones pecuniarias que el estado ejerce para satisfacer las necesidades comunes de todos los ciudadanos, por ejemplo infraestructura, salud, educación, seguridad; para el caso se establece de forma coercitiva en virtud de lo que disponga la ley con el objeto de hacer cumplir los fines. Los tipos de impuestos que existen se clasifican en directos e indirectos.

² *Ibíd.* Tomo II. Pág. 1

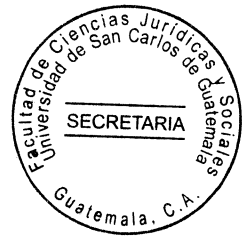


a. Directos

Estos impuestos tienen la característica que gravan de forma directa lo que se percibe como ingreso, de tal caso no existe la posibilidad de traslación, lo soporta el contribuyente de derecho, además no han sido concebidos para trasladar la incidencia del tributo, así como su cumplimiento se exige de las mismas personas de quienes se pretende su cumplimiento, por lo que se grava inmediatamente las manifestaciones de capacidad contributiva, es por ello que gravan la renta y el patrimonio, por ejemplo el impuesto sobre la renta.

b. Indirectos

Son los que se han concebidos para permitir su traslado, el contribuyente consigue repartir la carga tributaria; de tal forma que gravan las manifestaciones de capacidad contributiva, es decir su cumplimiento se puede realizar a través de otros contribuyentes, por lo tanto, el consumo en general en sus diferentes etapas en específico la producción, distribución, venta y consumo final; un ejemplo perfecto es el Impuesto al Valor Agregado, porque su cumplimiento se exige de otros responsables interpositos.



1.6. Diferencia entre tasas e impuestos

Los impuestos son tributos de carácter ordinario o extraordinario decretados por el Congreso de la República, con el objeto de que el estado pueda recaudar los recursos públicos necesarios y así cumplir con sus obligaciones ante sus habitantes, tiene las siguientes características:

- ❖ Es una prestación en valor pecuniaria, generalmente en dinero.

- ❖ El estado no está obligado a una contraprestación.

- ❖ Se debe establecer a través de una ley.

- ❖ Su finalidad es para satisfacer necesidades de la colectividad.

Las tasas son reguladas por entes autónomos y deviene su importancia para los recursos públicos de las municipalidades; se puede decir que son la compensación ordinariamente inferior al costo pagado por el particular a una entidad pública para un servicio que aunque mantenido en ventaja y a cargo de la colectividad, unilateralmente considerada procura un beneficio particular al que lo pide. Las tasas se clasifican en fijas y variables; las primeras son las que no varían en el monto y se utilizan de manera



continua; las segundas son la que varían en el monto tomando como base parámetros en proporción a las ventajas que han de prestar. Tienen las siguientes características:

- ❖ La divisibilidad el servicio que se presta debe ser divisible entre el público.

- ❖ Tiene por naturaleza de ser un servicio que solo el estado puede prestar salvo lo relativo a las concesiones.

- ❖ La voluntad el servicio ha de ser requerido por el contribuyente.

- ❖ La equivalencia surge cuando la prestación del contribuyente es igual a la calidad, necesaria cantidad del servicio.

- ❖ La efectividad del estado debe brindar correctamente el servicio y el contribuyente lo utilizará para los fines acordados.

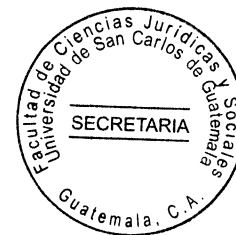
Finalmente se puede concluir que la diferencia entre tasas e impuestos, se debe a que los primeros tienen una contraprestación directa y determinada de un servicio que recibe el ciudadano; los impuestos se utilizan para distintos fines y bienes públicos, por lo tanto, son cantidades económicas que el Estado ingresa en función de consumo, renta y patrimonio del contribuyente, de tal forma que no existe una relación directa, en



ese sentido, la tasas determinan exactamente el grado de beneficio del que disfruta el percutido lo que no ocurre con los impuestos.

Considerando lo expuesto, la diferencia entre tasas e impuestos queda determinada en dos elementos fundamentales; en primer lugar, en la tasa existe una contraprestación, mientras que en el impuesto no se paga un servicio específico o la retribución de una prestación determinada. En segundo lugar, la diferencia consiste en el carácter voluntario del pago de la tasas y en el carácter obligatorio del pago del impuesto o tributo.

CAPÍTULO II

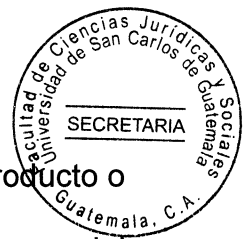


2. Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado conocido en la república de Guatemala como IVA, constituye uno de los tributos más importantes para la administración tributaria, ya que sostiene altos niveles periódicos de recaudación y representa una de las fuentes de mayor ingreso provenientes del sector privado y público, que coadyuva con los gastos públicos del estado, en virtud a los deberes establecidos en el Artículo 237 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

El pago del Impuesto al Valor Agregado es de carácter obligatorio para toda persona individual o jurídica, de lo cual el Estado de Guatemala no está exento, por lo que debe de realizarse de forma periódica, en los actos y contratos gravados por las normas establecidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, cuya recaudación y fiscalización corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria; los contribuyentes afectados pagaran una tarifa del doce por ciento, la cual deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios.

En resumen, el Impuesto al Valor Agregado es una tasa común que se cobra en toda adquisición de productos y servicios, por lo que se denomina un impuesto indirecto, en virtud que la Superintendencia de Administración Tributaria no lo percibe de forma



lineal o directa, sino que lo realiza cada parte que intervienen en la venta del producto o servicio, de tal cuenta el consumidor o usuario final es quien se hace cargo del impuesto, los demás actores deben rendir cuentas ante el órgano fiscal pagando dicho impuesto como crédito o débito fiscal, que es la forma de liquidar la diferencia de ambos supuestos.

2.1. Antecedentes

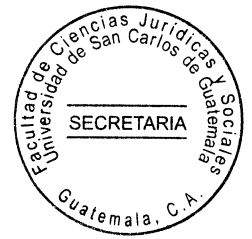
Los impuestos datan desde las primeras sociedades humanas establecidas, por lo que los soberanos o monarcas los aplicaban en forma de tributos, estos tenían objetivos específicos, como lo era asuntos ceremoniales o para la clase dominante; en lo que respecta al impuesto al valor agregado, se encuentran antecedentes en la antigua Roma con el centesima rerum venalium, que se cobraba únicamente en las provincias, fue instituido por Augusto; en Grecia se realizaban a través de las denominadas liturgias y los obligados eran los publicanos, de tal cuenta en la época medieval Francia y España fueron quienes los implementaron, con los denominados maltote y alcabala respectivamente, este último lo introdujo la corona española en América y tenía la función de gravar todas las transacciones mercantiles.

El impuesto al valor agregado tiene su origen en Europa con el llamado impuesto sobre la producción, del cual el gobierno de Francia lo reforma entre 1953 y 1955, quedando dicho impuesto como hoy se conoce y fue adoptado por el resto de países del continente europeo.



En Guatemala a raíz de la crisis económica producto del aumento de los precios del petróleo en 1973, conmocionó la economía del país, provocando el planteamiento de una modificación a los aranceles de exportación, sumado a esto las presiones internacionales resultó en una reforma tributaria en el año de 1983, siendo Jefe de Estado Efraín Ríos Montt, quien había formado parte del golpe de estado realizado el 23 de marzo de 1982 al gobierno de Fernando Romero Lucas García; de esa forma nace en Guatemala el impuesto al valor agregado, el 1 de agosto de 1983 de conformidad al Decreto 72-83 con una tasa impositiva del diez por ciento, sustituyendo el impuesto del timbre que gravaba las ventas.

El 1 de octubre de 1984 entra en vigencia el Decreto 97-84, esta ley su objetivo era de incluir en un solo texto todas las modificaciones que se efectuaron al Decreto 72-83, siendo una de las modificaciones la reducción al siete por ciento de la tasa impositiva y el control de las exenciones, buscando ampliar la base de recaudación y estuvo vigente por un periodo aproximado de 8 años, durante el cual sufrió reformas que dieron como resultado la creación de un nuevo Decreto, siendo ese el 27-92 vigente desde el 1 de julio de 1992 y ha sufrido una serie de reformas de incrementos de la tasa impositiva, que va del siete al diez y al doce por ciento, esto en función de los acontecimientos y crisis económica sufrida por cada uno de los gobiernos en turno, así como los compromisos adquiridos en la firma de los acuerdos de paz.



2.2. Características

Se debe considerar que el Impuesto al Valor Agregado tiene su desarrollo a partir de los impuestos a las ventas, por lo que según Héctor B. Villegas económicamente inciden sobre los consumos que son manifestaciones mediatas de exteriorizaciones de la capacidad contributiva; por lo tanto el impuesto está desarrollado en el Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, de aplicación a nivel nacional y la recaudación y fiscalización se realiza a través de la Superintendencia de Administración Tributaria actualmente.

a. Es un impuesto real

Se manifiesta porque el hecho imponible prescinde de las características personales del sujeto, se formaliza sobre los elementos objetivos del hecho generador, es decir sobre todo lo material, además considera en sí la manifestación de capacidad económica gravada, prescindiendo de las circunstancias personales del contribuyente.

b. Traslación de derecho

Es considerada como esencial por quien ha sufrido el impacto o percusión del impuesto y los efectos de la traslación anterior, trasladando en todo o en parte el gravamen económico que éste produce a otra u otras economías.



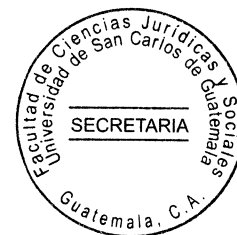
La traslación puede ser legal o de derecho, es decir, la ley prevé el fenómeno financiero, de tal forma que el contribuyente percutido como un mero anticipador del impuesto y le otorga la facultad de recuperar el avance del impuesto pagado mediante el traslado de la carga. También puede ser traslación de hecho, el cual se produce al margen de la voluntad legal o en contravención a ésta en provecho del poder económico o de la debilidad de otras economías.

c. Impuesto a la circulación

Esta característica implica que por cada etapa de circulación económica tiene objeto una incidencia, por lo que se grava el consumo en general en sus diferentes etapas, en la producción, distribución, venta y consumo final; efectivamente el impuesto grava en su conjunto el valor del bien.

2.3. Elementos

Es importante considerar las particularidades del Impuesto al Valor Agregado, de tal cuenta, se puede determinar que dicho impuesto cuenta con los siguientes elementos para que pueda materializarse.



a. El hecho generador

También denominado hecho imponible, es el presupuesto legal, hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona permite que el estado presente un tributo; se encuentra regulado en el Artículo 31 del Código Tributario Decreto Número 6-91; para el caso específico del Impuesto al Valor Agregado en el Artículo 3 del Decreto 27-92.

Como elementos primordiales del hecho generador se describe lo subjetivo y lo objetivo; de tal cuenta lo subjetivo es la persona sometida a imposición, es decir el sujeto del tributo; lo objetivo está constituido por lo material que se refiere a lo cualitativo, por ejemplo el hecho, acto, estado o situación presuntiva de capacidad económica que se somete a gravamen; así también, está integrado por el tiempo que es el momento donde se perfecciona el hecho generador, y el espacial se manifiesta como el lugar en la que se da la capacidad económica, otro elemento lo constituye el aspecto cuantitativo que es lo mesurable del hecho generador, definido como la porción de riqueza que va ser objeto de gravamen, por ejemplo: la base imponible o tipo impositivo.

b. Sujeto pasivo

Se entiende como el obligado quien puede ser una persona natural o jurídica, incluyendo al propio estado, que tenga la calidad de contribuyente o bien de



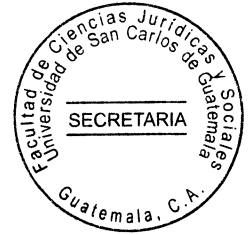
responsable al cumplimiento material o formal de la obligación. De manera general se encuentra regulado en el Artículo 18 del Código Tributario, Decreto Número 6-91, además en los Artículos 5 y 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92.

c. Sujeto activo

Se refiere al propio estado o bien al ente público que directamente se beneficia por el recaudo del impuesto, teniendo por obligación hacerlo revelar en los presupuesto de ingresos y egresos de la nación; su fundamento legal se determina en el Artículo 17 del Código Tributario, Decreto Número 6-91.

d. La base imponible

Se refiere a la cuantificación y valoración del hecho generador, para el Impuesto al Valor Agregado se calcula sobre las ventas, por lo que se refiere al precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo a prácticas comerciales, en los servicios será el precio de los mismos menos los descuentos; para casos especiales encontramos las importaciones que su base es adicionar al valor CIF o FOB los derechos arancelarios y demás recargos que se cobren, en arrendamiento de bienes muebles e inmuebles el valor de la renta, en la adjudicación el valor de la misma, se encuentra regulado en los Artículos 11, 12 y 13 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92.



e. Tarifa del impuesto

La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta y es del doce por ciento; de conformidad al Artículo 10 del Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la recaudación resultante se asignará de la siguiente forma: tres y medio puntos porcentuales para financiar programas de la paz y desarrollo; tres y medio puntos porcentuales se distribuyen en el siguiente orden; uno y medio puntos porcentuales para las municipalidades, un punto porcentual para programas y proyectos de infraestructura de los consejos de desarrollo, un punto porcentual para los fondos para la paz. Los últimos cinco puntos porcentuales, el Gobierno de la República los depositará en el Banco de Guatemala en una cuenta especial denominada Fondo para el Desarrollo, el Gasto Social y la Paz.

2.4. Legislación comparada

El Impuesto al Valor Agregado es el tributo por excelencia debido a la importancia en la recaudación fiscal; cada vez que se compra un producto o servicio independientemente de la forma, el mismo incluye el impuesto, por tanto, se ve afectada la capacidad adquisitiva del contribuyente el cual es afectado directamente.

La connotación que tiene el Impuesto al Valor Agregado en América Latina es similar, porque se aplica de manera general a la mayoría de los productos, con excepciones para ciertos productos y exoneraciones para productos de primera necesidad; de tal



cuenta, Guatemala en relación a este impuesto no difiere con el resto de países; ya que el IVA como es conocido por todos, mantiene una tasa constante que no considera los ingresos del contribuyente, siendo al final el percutido por dicho impuesto.

En la actualidad Guatemala tiene legislado un 12% de la tasa, conforme lo establece el Artículo 10 del Decreto 27-92, comparado con otros países de América Latica como: Colombia que lo establece en 16%, Chile en 19%, El Salvador 13%, Honduras 12%, Costa Rica 13%, de tal cuenta a continuación se realiza el análisis de cada uno de los países referenciados:

2.4.1. Colombia

En la actualidad la tasa del Impuesto al Valor Agregado es de connotación indirecto, de carácter nacional por disposición constitucional, fue creado por la Ley 3288/1963 con una tarifa general del 3%, aunque existían tarifas diferenciales; en toda la trayectoria ha sufrido modificaciones, hasta que en el año 1990 se unificó la tarifa en 12%. En el año 2016 nuevamente se elevó la tarifa del 16 al 19% la cual se encuentra vigente.

2.4.2. Chile

El Impuesto al Valor Agregado está regulado en el Decreto Ley Número 825, con una tasa del 19%, se le denomina ley sobre impuesto a las ventas y servicios; de conformidad a las disposiciones grava las ventas de bienes corporales muebles e



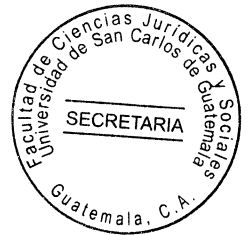
inmuebles ubicados en territorio nacional; así también los servicios prestados o utilizados en el territorio, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero.

2.4.3. El Salvador

Según la Asamblea Legislativa de El Salvador se le denomina Ley de Impuestos a la Transferencia de Bienes y a la Prestación de Servicios, fue emitida el 24 de julio de 1992 y publicada el 31 de julio de 1992 mediante el Decreto 296, surge con la necesidad de recaudación en virtud que la ley de papel sellado y timbres solo afecta en un 5% las ventas y servicios, siendo que la tasa en muchos casos es superior de conformidad a la acumulación de las diversas etapas de comercialización. La tasa del impuesto es del 13% aplicable sobre la base imponible del hecho generador.

2.4.4. Honduras

Según el Decreto Ley número 24 del 20 de diciembre de 1963 se conoce como Ley de Impuesto Sobre Ventas, ha sufrido modificaciones sucesivas la última fue el 25 de mayo de 2004; la materia imponible es la venta de bienes y prestación de servicios gravada por el 12%, las bebidas alcohólicas y tabaco por el 15% de conformidad a lo establecido en el Artículo 6 del referido Decreto Ley, según el Artículo 1 se aplica en forma no acumulativas en la etapa de importación y cada etapa de la venta que sean objeto las mercancías o servicios.



2.4.5. Costa Rica

Se conoce como Ley de Impuesto a las Ventas número 6826, publicada en la Gaceta número 216 del 10 de noviembre de 1982, la tasa de imposición es del 13% y el pago es mensual, sobre el precio neto de venta, que incluye para estos efectos el monto del impuesto selectivo de consumo, cuando las mercancías de que se trate estén afectas al impuesto.

2.4.6. Análisis comparativo

En general los países de la región orientan la carga tributaria en el Impuesto del Valor Agregado –IVA-, por la importancia que el mismo tiene en la recaudación, debido a la tasa constante y la imputación del impuesto al consumidor final, quien soporta en definitiva la carga tributaria.

De conformidad a la legislación de cada uno de los países analizados, el IVA a sufrido ajustes en la tasa impositiva, desde la fecha en la que fue instituido debido a la naturaleza de las economías, que constantemente sufren variaciones, así mismo, la necesidad que como Estado, tiene los países en cumplir con sus obligaciones ante los ciudadanos.



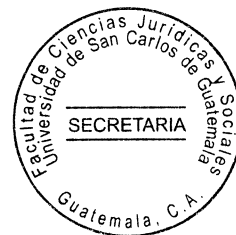
En el cuadro siguiente, se detalla la comparación de las diferentes tasas impositivas vigentes en cada uno de los países analizados:

País	Ley reguladora	Nombre de la norma	% Vigente
Colombia	Ley 3288/1963	Impuesto Sobre las Ventas	19%
Chile	Decreto Ley Número 825	Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios	19%
El Salvador	Decreto 296	Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes y a la Prestación de Servicios	13%
Honduras	Decreto Ley Número 24	Ley de Impuesto Sobre Ventas	15%
Costa Rica	Ley Número 6826	Ley de Impuesto a las Ventas	13%
Guatemala	Decreto 27-92	Ley del Impuesto al Valor Agregado	12%

Fuente: Elaboración propia, 2018

En el cuadro anterior expone que Guatemala, tiene la tasa impositiva vigente del IVA más baja, por lo tanto, su carga tributaria no le permite implementar políticas adecuadas, que deberían orientarse a disminuir los niveles de desigualdad existentes en el país; a pesar de una tasa impositiva baja, según la Comisión Económica para América Latina y el Caribe –CEPAL-, en la publicación anual Panorama Fiscal de América Latina 2018, manifestó que el nivel de endeudamiento público es uno de los más bajos de América Latina, representado por un 23.5% del PIB.

CAPÍTULO III

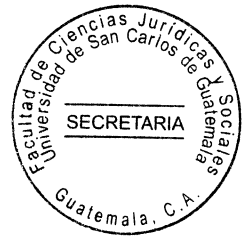


3. Principios constitucionales en materia de creación de la ley tributaria

En materia financiera los principios constitucionales, operan como un sistema de límites que afectan al poder normativo financiero y que constituyen normas de aplicación inmediata y directa.

En materia tributaria los principios constitucionales protegen al contribuyente tanto en la imposición o sustantivos, así como en lo administrativo o formal, tomando en cuenta que lo sustantivo se refiere al hecho imponible y las obligaciones tributarias, y lo administrativo son las garantías a favor de los contribuyentes ante el ejercicio de la administración tributaria de sus facultades de verificación, vigilancia y control del adecuado cumplimiento de la obligación tributaria.

En el plano financiero los principios constitucionales, abarcan aspectos que se constituyen en actividades relevantes las cuales son necesarias para determinar, si los mismos al ser considerados en la relación tributaria, están dentro del rango jurídico financiero y constitucional, de esa cuenta se pueden describir las siguientes actividades:



a. Distribución de la carga tributaria

En materia financiera el Estado necesita recursos para hacer frente a todos los compromisos provenientes de atribuciones constitucionales y funcionamiento del aparato estatal, lo que están representados en educación, salud, seguridad, comunicación, entre otros; por tal razón está obligado a obtenerlos, para ello recurre a los impuestos, tasas, tributos, sanciones y toda carga pecuniaria que proviene de los particulares, la cual debe ser de forma equitativa y justa.

De tal cuenta, la distribución de la carga tributaria es conocida, como un fenómeno financiero por medio del cual el Estado, traslada a todas las categorías y clases la recaudación para financiar el presupuesto que soporta el gasto público.

b. Presupuesto

De conformidad a la Constitución Política de República de Guatemala, el presupuesto debe incluir todos los ingresos y el detalle de los gastos e inversiones por realizar en el ejercicio fiscal vigente, debiendo de manera obligatoria conformar una estructura programática.

La estructura programática se refiere, que el presupuesto vigente se ejecuta por programas, actividades y proyectos, los cuales muestran las tareas que efectuarán, así como las metas físicas que se alcancen y el costo de las mismas; debiendo de



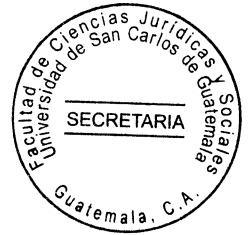
establecer en la estructura la fuente de financiamiento y el origen de los recursos financieros.

c. Gasto público

El gasto público abarca todas las erogaciones que realiza el Estado en la adquisición de bienes y servicios, teniendo como fin primordial la satisfacción de las necesidades colectivas, para lo cual incluye prestaciones de servicios y transferencias que ayudan a sustentar la redistribución de la renta y la riqueza.

d. Distribución de competencias financieras

En el plano financiero los principios constitucionales que se refiere a la distribución de competencias, se define como el poder político que tiene el estado de dictar normas relacionadas a decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, para tal efecto se delega en el Congreso de la República de Guatemala; considerando 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. De tal cuenta, todos los gobiernos locales y autónomos deben sujetarse a lo establecido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, relacionado al principio de legalidad.



3.1. Principio de legalidad en materia de creación de ley tributaria

Según este principio no puede haber tributo sin consentimiento de la colectividad, presentado a través del organismo competente que ostenta el poder tributario, en Guatemala esta competencia es del Congreso de la República de Guatemala quien es el representante del pueblo y la soberanía radica en el pueblo, Artículos 141 y 142 de Constitución Política de la República de Guatemala.

A diferencia de la mera legalidad formal, como requisito indispensable para que un cuerpo normativo entre en vigencia, debe haber sufrido todos los pasos de ley establecidos en los Artículos del 174 al 181 de Constitución Política de la República de Guatemala; en materia tributaria este principio reviste además un contenido material o sustantivo, que conlleva en primer lugar la estricta observancia de todos los principios constitucionales, que son fuente con validez para la creación de los tributos, por tanto permite la legalidad y legitimidad.

En segundo lugar, se debe considerar que el hecho denominado bases de recaudación, están reservadas específicamente para ser reguladas mediante una ley o decreto del congreso, la inobservancia de este precepto conlleva la nulidad de la disposición que lo contradiga, los reglamentos y acuerdos gubernativos únicamente pueden regular lo relativo a la gestión y recaudación de los tributos.



La estructura de cualquier figura impositiva conforme lo establece el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, debe encontrarse expresamente desarrollada y únicamente puede estar contenida en las leyes emitidas por el Congreso de la República de Guatemala, quien debiera ser garante de la política financiera del Estado, verificando que los impuestos creados, sirvan efectivamente para cumplir con la satisfacción de las necesidades de todos los miembros de la sociedad guatemalteca, que en la actualidad son muchas y no se refleja su cumplimiento, de tal cuenta se crecentan las manifestación de insatisfacción.

En función de lo establecido con anterioridad, queda instituido que los impuestos deben ser creados por medio de la ley, a esto se le conoce como reserva de ley, que en esencia es la legalidad de la tributación tanto desde lo material como formal; por lo que se puede expresar de forma resumida y concreta, que la estructura básica para la creación de los impuestos están en el aforismo *nulum tributum sine lege*.

3.2. Principio de capacidad económica

En materia de imposición el sistema tributario debe ser justo y equitativo, es por eso que las garantías constitucionales se relacionan con el principio de capacidad económica, es decir, el legislador debe observar las capacidades y aptitudes que tiene el ciudadano en el sentido de poder contribuir a la carga tributaria; circunstancia que se fundamenta el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala,



por lo que las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Al hacer referencia a la capacidad económica, es fundamental establecer que en todo régimen tributario debe existir una repartición justa de la carga tributaria, por lo cual se ha de considerar la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales; por lo tanto, esto debe verse como límite o medida del impuesto que lleva a considerar la extralimitación a la aptitud económica del contribuyente.

Para la Corte de Constitucionalidad guatemalteca, en sus expedientes números 167-95 y 186-95 de fecha 28 de septiembre de 1995, dictó sentencia en el sentido, que este principio tiene un contenido propio y concreto, pues hace referencia a una potencia económica global, es decir, deben gravar todos los hechos indicativos de su riqueza.

La capacidad económica puede ser vista como la causa del impuesto, así también como límite o medida del impuesto, pues lleva a considerar la extralimitación de la aptitud económica del individuo, evidenciándose en la percepción de rentas, realización de actos de consumo y tenencia del patrimonio.

3.3. Principio no confiscatoriedad

La no confiscatoriedad tiene relación con la capacidad de pago del contribuyente, ya que siendo la causa del impuesto, le permite al estado seleccionar los hechos



generadores que serán considerados causas para tributar; derivado de ello, ~~si~~ **quien** legisla se extralimita en su función de crear impuestos, incurrirá en tributos confiscatorios dañando la capacidad económica del individuo, repercutiendo en su patrimonio, es por ello, que este principio tiene mucha relación con el principio constitucional del derecho a la propiedad privada establecido en el Artículo 39 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

En el Artículo 243 segundo párrafo de la Constitución Política de la República de la Guatemala, regula la prohibición a los tributos confiscatorios y en ese mismo cuerpo legal, el Artículo 41 establece en su parte conducente; se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

3.4. Principio prohibición de doble o múltiple tributación

La doble tributación o múltiple tributación se conceptualiza, como un mismo hecho imponible es sometido al pago de un impuesto, tasa o tributo en un periodo idéntico y que afecta a un mismo sujeto, es por eso que la constitución ha impuesto los límites prohibiendo dicho fenómeno.

La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243 establece, para que ocurra deben suceder los siguientes requisitos: un mismo hecho generador atribuible a un mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más



sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición. Dicho fenómeno impositivo está por lo tanto integrado por varios elementos, vinculados entre sí, puede concurrir o no en una sola norma así como estar dispersos en varias disposiciones.

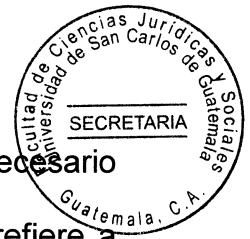
3.5. Principio equidad y justicia tributaria

La justicia como valor supremo implica dar a cada quien lo que merece; en materia tributaria este postulado procura: que la imposición sea proporcional a las capacidades contributivas individuales de manera que sea similarmente gravosa a cada persona.

Este principio se le denomina también principio de proporcionalidad, es decir, que las personas que estén sometidas al impuesto, el mismo debe ser proporcional a la capacidad de pago.

En materia tributaria este principio procura básicamente; generalizar la imposición de manera que todas las personas que tengan capacidad de pago, estén sometidos al mismo impuesto y en similar situación para que tributen un impuesto equivalente.

Por tal razón, la Constitución Política de la República de Guatemala ha determinado que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, con la finalidad de que la carga fiscal esté distribuida de manera que todos estén sometidos a un mismo impuesto; pero también obliga a los guatemaltecos que se tiene el deber constitucional, de contribuir a

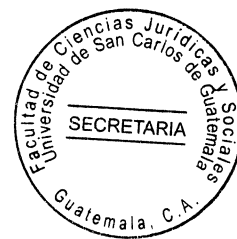


los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley. Para tal efecto es necesario considerar el postulado del principio de equidad y justicia tributaria, que se refiere a existir una justa distribución de las cargas tributarias, porque no todos los contribuyentes tienen las mismas condiciones para soportar y responder por el pago del tributo; sino debe atenderse siempre esa condición particular económica del sujeto pasivo.

3.6. Principio generalidad

Se refiere al deber que todos los ciudadanos tienen de contribuir a la carga pública, por lo que conlleva al hecho que todos por igual deban contribuir de la misma manera, teniendo como prohibición cualquier forma de discriminación o privilegio; así pues, existe una implicación subjetiva que deriva en todo sujeto y otra objetiva que se refiere al hecho revelador de riqueza similar.

Este principio se encuentra sustentado en el Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, literal d); en su parte conducente dice, son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley. Conforme al presente postulado, es evidente la relación con la concepción democrática del estado y la obligación que se adquiere por parte de los sujetos que lo conforman, de contribuir a los gastos para alcanzar bien común de la sociedad.



3.7. Principio igualdad

El principio de igualdad es para el ordenamiento jurídico el valor supremo, porque ordena que toda persona deba tener un tratamiento igual entre iguales, desiguales en condiciones desiguales, por lo tanto se impide situaciones de privilegio o discriminación. Se encuentra contenido en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala “....En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos...”; consecuentemente para el derecho tributario esto tiene la connotación que para iguales ingresos le corresponde iguales impuestos o carga impositiva, por lo que el legislador debe considerar las circunstancias precisas para no formar categorías especiales de contribuyentes, contraviniendo dicho principio.

La Corte de Constitucionalidad ha puesto de manifiesto este principio, de tal cuenta en varias sentencias ha coincidido en sus fallos, con ello establece doctrina legal, entre ellas se puede citar:

En sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad el 19 de mayo de 1994, contenida en la Gaceta número 32, expediente 287-93, en relación a este principio manifiesta “....La garantía de igualdad tributaria lo establecen las leyes que deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias, pero deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, tiempo y el modo en que han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario, pueden y deben de establecerse diversas



categorías impositivas. Se trata de que en las mismas condiciones se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de la facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado.....”

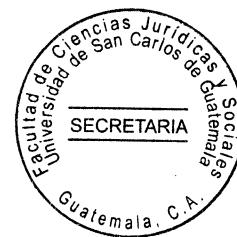
Así mismo, en la sentencia de fecha 16 de junio de 1992 de la mencionada Corte, contenida en la Gaceta número 24, expediente 141-92, “.....estima que el principio de igualdad, plasmado en el artículo 4 de la Constitución Política de la República impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma; pero para que el mismo rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme sus diferencias.....”

De conformidad a las sentencias de la Corte de Constitucionalidad, se puede determinar que la naturaleza jurídica del principio de igualdad es eminentemente público porque es para la humanidad en general como derecho humano universal³; regulado por ello en el título II derechos humanos, capítulo I derechos individuales de la Constitución Política de la República de Guatemala. Esto significa que todos tienen los mismos derechos, por cuanto en materia tributaria corresponde iguales impuestos o imputaciones a iguales capacidades para contribuir, así mismo iguales obligaciones tributarias en condiciones iguales.

³ Ramos Fernández, Donald Estuardo. **El derecho tributario y los principios de legalidad e igualdad en Guatemala**, Pág.66.



Estas condiciones iguales debe el legislador imponer gravámenes iguales, pero no limitaría que forme categorías especiales de contribuyentes, para no hostigar a determinadas personas o clases sociales, que pueda provocar injusticias tributarias de modo que se constituya una discriminación arbitraria.



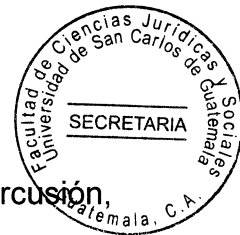
CAPÍTULO IV

4. Los efectos del Impuesto al Valor Agregado en el consumidor final

Los ingresos tributarios están clasificados en dos importantes manifestaciones contributivas, siendo estos: los impuestos directos que gravan la renta y el patrimonio de las personas naturales y jurídicas, los impuestos indirectos que gravan todo el consumo en general, es decir, transacciones económicas y toda contratación.

Se considera importante la recaudación de estos impuestos, por lo que está asociado a factores históricamente relevantes, como el costo y control que la Superintendencia de Administración Tributaria debería tener sobre los mismos, porque el pago tiene una repercusión financieramente para los contribuyentes, en tal sentido los recursos destinados para ello podrían emplearse para fines, como ahorro, salud, educación o consumo. Este aspecto trascendental es necesario que se tenga por reflejado en un sistema tributario justo y también equitativo, así que toda ley debe ser creada de conformidad a la capacidad de pago establecido en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Derivado de lo anterior, la ley tributaria señala al sujeto de la obligación de pago que ella crea, por lo que el contribuyente de derecho identificado materialmente soportará el impacto del tributo. Para comprender los efectos de los impuestos, es importante



comprender este fenómeno económico a través de los conceptos de percusión, incidencia, traslación, difusión e impacto fiscal.

4.1. Percusión o impacto

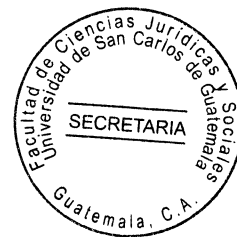
Es el acto formal por el cual el impuesto recae sobre el contribuyente de derecho, es decir, quien debe pagar por disposición de la ley e ingresar lo recaudado al fisco; en ese orden de ideas se puede afirmar que toda norma tributaria es quien determina los responsables y la obligación tributaria.

Considerando que la disposición legal establece sobre quienes percute el impuesto, pero no estipula ni influye sobre la incidencia final del mismo, ya que los incididos hacen efectivo realmente el impuesto.

4.2. Incidencia del impuesto

Constituye la efectiva carga económica que los impuestos producen, es inherente al pago de todo impuesto, por lo tanto, es la proporción en que se distribuye la carga tributaria sobre el contribuyente, quien en definitiva no puede trasladarlo a otro.

La incidencia que tienen los impuestos en los contribuyentes, se refleja en el peso económico real y efectivo que una economía soporta, por lo que esta puede ser directa o indirecta.



4.2.1. Incidencia directa

Ocurre cuando hay coincidencia entre contribuyente percutido e incidido, es decir el contribuyente soporta el efecto que le causa el impuesto.

4.2.2. Incidencia indirecta

Este fenómeno ocurre cuando existe diferencia entre contribuyente percutido e incidido, se puede comprender como el proceso de trasladar a terceros el efecto que causa la percusión del impuesto.

4.3. Traslación

“La traslación del impuesto es un fenómeno económico a veces ordenado, a veces prohibido y a veces permitido por la ley, luego, no siempre regulado, que, salvo que esté prohibido, siempre es legal y que consiste en cargar a un tercero el impuesto originalmente a cargo del sujeto pasivo señalado por la ley, de modo que sea aquél y no éste quien sufra el impacto económico, o sea, en quien incida el impuesto.”⁴

Por tanto, el que ha sufrido el impacto o percusión de los impuestos o los efectos de una traslación anterior, traspassa en todo o en parte el gravamen económico, que éstos le producen a otra u otras economías. La traslación del gravamen también conocida

⁴ Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**, Segunda edición. Pág.70



como repercusión, es un fenómeno económico el cual puede ser legal o de derecho y también de hecho.

4.3.1. Traslación legal o de derecho

Este se presenta cuando la ley prevé el fenómeno y ve al contribuyente percutido como un mero anticipador del impuesto y le otorga la facultad de recuperar el avance del impuesto pagado mediante el traslado de la carga, por ejemplo; el crédito fiscal del impuesto al valor agregado, a continuación se representa de manera gráfica:

Ventas realizadas	Q. 2,000.00	Compras efectuadas	Q. 1,500.00
Débito fiscal		Crédito fiscal	
IVA por pagar	Q. 240.00	IVA por cobrar	Q. 180.00
Diferencia entre			
	Débito fiscal		Q. 240.00
	Crédito fiscal		Q. 180.00
Impuesto al Valor Agregado a pagar			Q. 60.00

Fuente: Elaboración propia, 2018

Cuando se realizan compras el precio tiene incluido el impuesto, y al vender también debe de incluirse el mismo; por lo tanto, al permitir la ley hacer uso del crédito fiscal, faculta a retener del comprador el Impuesto al Valor Agregado y luego compensarlo con el impuesto generado producto de las ventas. Si la persona que realiza la compra



es consumidor final, no podrá usar el crédito fiscal soportando directamente la incidencia del impuesto.

4.3.2. Traslación de hecho

Se muestra como fenómeno financiero que se produce al margen de la voluntad legal o en contravención a ésta, en provecho del poder económico o debilidad de otras economías. Gráficamente se puede demostrar de la siguiente forma:

Productor	Distribuidor	Comerciante	Consumidor final
Valor final Q.150.00 producto	Costo del producto Q.150.00	Compra a Q.190.40	Soporta la incidencia del impuesto
	Ganancia Q. 20.00	Ganancia Q. 15.00	
	Venta Q.170.00	Venta Q.205.40	
	12% IVA Q. 20.40	12% IVA Q. 24.65	
	Valor venta Q.190.40	Valor venta Q.230.05	

Fuente: Elaboración propia, 2018

El ejemplo citado, refleja hipotéticamente un productor de un bien que vende su producto final, el mismo incluye los costos que le representan la producción, su margen de ganancia; así también todos los impuestos que debió pagar por la venta final del producto, el distribuidor obtiene el producto quien para venderlo le suma la ganancia y el impuesto, al igual que el comerciante, el consumidor final quien es el último dentro



de la cadena, como no tiene crédito fiscal soporta toda la carga que el impuesto produce en la economía.

4.4. Difusión

Se presenta cuando la traslación del peso económico de un impuesto no se realiza a través de un solo acto, sino a través de traslaciones sucesivas en la que varias economías van soportando una cuenta de incidencia, de tal forma que ésta resulta repartida entre numerosas economías. Se puede decir que la difusión tiene como característica especial, quien paga finalmente el impuesto experimenta la reducción de la capacidad adquisitiva, por lo tanto está se refleja en proporción al impuesto que paga.

Es importante resaltar que la difusión siempre se produce, ya que no importa la economía que tenga que pagar el impuesto, su resultado siempre será la reducción de la capacidad adquisitiva, repercutiendo en su estabilidad económica porque se ve mermado sus recursos para adquirir los bienes y servicios que necesita para subsistir, así como provocar un ahorro.

4.5. Impacto fiscal

“El impacto fiscal, es el efecto producido por la ley, en cuanto señala quién es el sujeto pasivo de la contribución sobre quién recaerá la obligación tributaria de pagar el tributo

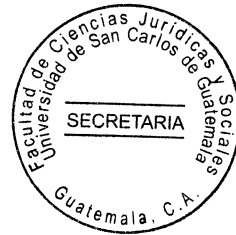


e ingresarlo a la hacienda pública.”⁵ Lo manifestado con anterioridad requiere especial comprensión, debido a la importancia que tiene los impuestos para la economía de un estado como para los sujetos percutidos; en ese orden de ideas se puede manifestar que a través de los impuestos y en especial el Impuesto al Valor Agregado, es una de las fuentes de ingresos importantes con la que cuenta el Estado de Guatemala para coadyuvar con los gastos públicos.

En cuanto a los sujetos pasivos del impuesto, el impacto que tiene es sumamente representativo, considerando que el más afectado siempre es el consumidor final, debido a que soporta la totalidad de la incidencia del impuesto, porque dentro de la cadena de difusión ya no puede trasladarlo, como lo hace el productor, distribuidor y vendedor de bienes y servicios.

En resumen el impacto fiscal está relacionado a la economía, por la que los sujetos del tributo son lo que soportan el cumplimiento de la obligación que nace de la relación jurídica tributaria, producto de ello es que se obtiene dicho impacto fiscal, la importancia de la utilidad de recaudar el Impuesto al Valor Agregado para el Estado, le permite cumplir con sus obligaciones de seguridad, salud, educación, contribuyendo al bien común de la sociedad; pero la parte que soporta el pago del impuesto que es el consumidor final, simplemente se afecta en su patrimonio sin recibir contraprestación alguna, porque el Estado no está obligado a realizarla, situación que frecuentemente provoca reacciones de malestar en los contribuyentes.

⁵ <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/181/181124.pdf> (consultado: 10 de enero 2018)



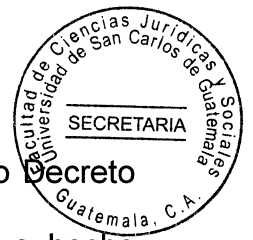
4.6. Efectos jurídicos

De conformidad al Decreto número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado, el Artículo 1 refiere: “Se establece un Impuesto al Valor Agregado sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley...”, el legislador por este medio está dando origen y un presupuesto legal para tipificar el tributo y nacimiento de la obligación; es decir, buscó gravar el valor que se agrega dentro del proceso económico a cada una de las etapas, siendo estas en la producción, distribución y consumo de los bienes y servicios.

Sobre el valor agregado el contribuyente afecto debe hacer efectivo el doce por ciento del precio total, por lo que este impuesto no establece límites máximos ni mínimos, ya que los precios de los bienes y servicios en una economía de mercados depende mucho de la oferta y demanda.

Por lo expresado anteriormente es importante recalcar en el hecho imponible, quien lo define puntualmente es el Señor Dino Jarach; “como la obligación tributaria en general, dese el punto de vista jurídico, es una relación jurídica ex lege, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley.”⁶ Al respecto es importante definir que esa relación jurídica ex lege, es el efecto jurídico que por ley obliga al contribuyente a efectuar el pago del impuesto, como producto de la adquisición de un bien o servicio.

⁶ Jarach, Dino. **El hecho imponible**. Pág.73



Así mismo la legislación guatemalteca en el Artículo 31 del Código Tributario Decreto número 6-91, lo conceptualiza de la siguiente manera: “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.” Por tal razón, el contribuyente queda obligado por una imposición legal definida expresamente en la ley, dando nacimiento el vínculo que lleva al sujeto al cumplimiento de la obligación.

El acaecimiento del hecho imponible produce efectos, los cuales el Código Tributario guatemalteco en el Artículo 32 los establece de la siguiente manera: “1. En los casos en que el presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y, 2. En los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que les es aplicable.” Es decir, que el Impuesto al Valor Agregado tiene su presupuesto en una relación jurídica derivada de un negocio jurídico y que los efectos tributarios nunca serán por voluntad de las partes, siendo estos exclusivamente por determinación expresa de la ley.

4.6.1. Relación jurídico tributaria

Como bien se dijo el impuesto al valor agregado es una prestación pecuniaria, que surge de la relación fundamentada en ley entre los sujetos activos y pasivos de



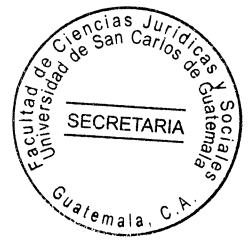
derecho, por lo cual el Estado de Guatemala como sujeto activo posee el derecho de hacer efectivo el tributo y por otro lado está el obligado o bien el contribuyente que debe cumplir con la obligación de pagar; por lo tanto, se puede definir como “relación jurídico tributaria al conjunto de obligaciones que deben el sujeto pasivo y el sujeto activo, y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.”⁷

De lo anterior se puede determinar, que la relación jurídico tributaria da lugar al vínculo que existe entre la obligación de hacer efectivo el tributo y la determinación o fijación del impuesto, por lo tanto las partes que la determinan se definen como el individuo sometido al poder de imposición del Estado, la otra la administración tributaria que tiene como deber estatal el cobro o determinación del impuesto.

De la relación jurídico tributaria por el carácter que la sustenta da origen a una obligación tributaria la cual siempre estará sustentada en la ley, por lo que el sujeto pasivo está obligado al pago de los tributos y el cumplimiento de sus deberes impuestos, así como el sujeto activo hacer efectivo el cobro de los mismos.

De esa cuenta queda bien definido el hecho generador del impuesto, también los sujetos afectos y el momento en el que debe hacer efectivo el pago al fisco del tributo.

⁷ Sol Juarez, Humberto. **Derecho fiscal**. Pág.129

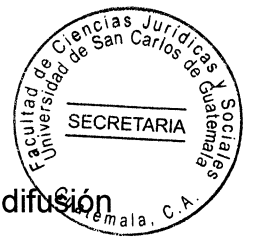


4.7. Consecuencias económicas

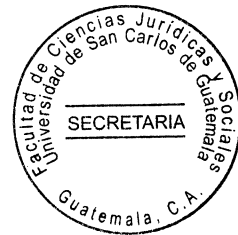
En el Artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se determina la tarifa única. “Los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagarán el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible. La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios.”

La base imponible será el valor que resulte en la aplicación del hecho generador, estos pueden ser, según el Artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado: venta de bienes muebles, servicios profesionales o técnicos, importaciones, exportaciones, arrendamientos de bienes muebles e inmuebles, adjudicaciones, retiros o consumo personal, auto prestación de servicios, destrucción, pérdida o faltantes, primera venta o permuta bienes inmuebles, donación entre vivos, aportación de bienes inmuebles a sociedades.

Como puede observarse en cada acto y contrato tanto en la cadena producción y al momento de efectuarse la venta de los bienes o prestación de servicios, los vendedores están obligados a cargar el Impuesto al Valor Agregado, es en ese preciso momento en el cual se hace efectivo y el agente retenedor que es el vendedor está obligado a trasladarlo al fisco.



Es importante considerar que en cuanto al pago del impuesto, depende de la difusión del mismo, es decir, que el contribuyente percutido siendo este el productor, traslada al distribuidor el mencionado impuesto, quien a su vez al vendedor, esto a través del procedimiento de crédito y débito fiscal, que les permite amortizar en sus diversas economías el impacto que produce el Impuesto al Valor Agregado, por cuanto dentro de este proceso quien hace uso del bien o servicio como consumidor final, es quien soporta todo el peso económico del impuesto, resultado ser él incidido del impuesto al valor agregado; que como puede verse reflejado en los cuadros que ejemplifican la traslación del hecho imponible, éste soporta de cada uno el doce por ciento del productor, distribuidor, vendedor, esto refleja que el consumidor final su economía absorbe el treinta y seis por ciento del impuesto de un solo bien o servicio y como no logra trasladarlo se puede determinar una inequidad en la distribución de la carga impositiva.



CAPÍTULO V

5. La traslación del Impuesto al Valor Agregado al consumidor final, contraviene el principio constitucional de capacidad de pago

Todo sistema tributario debe ser justo y equitativo narra el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, para el efecto debe atenderse el principio de la capacidad de pago, así mismo, es deber de todo guatemalteco contribuir a los gastos públicos, acción que se realiza a través del pago de los impuestos, siendo estos directos o indirectos; entre los directos se pueden mencionar el impuesto sobre la renta y en los indirectos el Impuesto al Valor Agregado, conocido como IVA.

El Impuesto al Valor Agregado en Guatemala constituye uno de los tributos más importantes para la administración tributaria, que sostiene altos niveles periódicos de recaudación y representa una de las fuentes de mayor ingreso, sin embargo, a pesar de su relevancia este y otros impuestos de carácter indirecto, han causado diversos efectos económicos a consecuencia de la traslación de la cuota tributaria que recae en el consumidor final, quien puede o no ser contribuyente de este tributo, en tal virtud al adquirir bienes y servicios gravados por este impuesto, se convierte en sujeto del tributo, quedando expuesto a los elementos económicos del mismo a consecuencia de la obligación tributaria en calidad de sujeto pasivo o consumidor final. Como bien se ha explicado este impuesto es generalizado por su capacidad recaudatoria, porque todos los servicios o bienes están afectos a una misma tasa impositiva, no importando cual

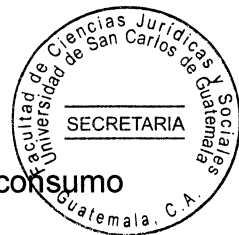


es la capacidad económica del sujeto pasivo, debido a que este impuesto grava el consumo y no la riqueza.

5.1. Capacidad económica sometida a gravamen

Sobre la base de una economía de mercados que se comprende como la relación entre la oferta y la demanda, el impuesto al valor agregado básicamente no tiene repercusiones económicas debido a que las cargas se ven trasladadas, por lo que muchos consideran a este impuesto con características de proporcional, sin embargo, en Guatemala todos en lo absoluto pagan la tasa impositiva, debido a que la misma no grava la riqueza del ciudadano, sino más bien el consumo.

Por ejemplo, si se hace la comparación de dos guatemaltecos que tienen ingresos, el primero por dos mil quetzales (Q.2,000.00) y el segundo por cinco mil quetzales (Q.5,000.00) mensuales, ambos desean adquirir el mismo bien o servicio, se dice que existe igualdad cuando las dos personas al realizar compras pagaran exactamente el mismo valor impositivo del impuesto, que es el doce por ciento; pero no hay equidad porque al comparar quien tiene mejor capacidad para hacer frente al tributo es la persona con más ingresos, provocando que el sistema pueda ser injusto socialmente y desigual, socavando la capacidad económica del contribuyente, por lo que contraviene el principio constitucional de capacidad de pago establecido en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.



Con el ejemplo descrito es posible determinar lo siguiente: los impuestos al consumo como el IVA, están alejados de la justicia social debido a que su función esencial, es obtener recursos financieros de los ciudadanos no importando la capacidad de pago de los contribuyentes finales, porque están diseñados de manera regresiva y como un mecanismo de recaudación de haciendas para que el estado cumpla con sus obligaciones.

5.2. Características de la base impositiva

Hemos de entender que la base imponible es el importe líquido en periodo impositivo al cual se le aplica tipo impositivo, es decir, que el importe representa el total de ventas facturado en un periodo determinado por la ley, al cual se le aplica para Guatemala doce por ciento que es el tipo impositivo, el producto del cálculo de ese porcentaje es el monto que debe ser traslado a la Superintendencia de Administración Tributaria.

De conformidad a lo manifestado con anterioridad, es posible determinar que las características fundamentales de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado son las siguientes:

- ❖ Es un impuesto real, debido a que no distingue condición alguna del sujeto pasivo del tributo, ya que el mismo puede ser una persona natural como jurídica, o particular o el propio estado, no hay distinción entre persona con recursos o sin recursos económicos.



- ❖ El hecho generador, como se ha dicho es el presupuesto jurídico económico que genera y da lugar a la obligación tributaria, la que está sujeta por la venta y consumo de bienes o servicios, esta valoración es la referencia fundamental para determinar la base imponible sobre la cual se hace efectivo el impuesto.

- ❖ El periodo impositivo, el mismo debe hacer efectivo en el momento de la emisión de la respectiva factura por la entrega del bien o de la prestación del servicio; debiendo el sujeto obligado a declarar y pagar el impuesto dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada periodo impositivo.

- ❖ Es traslativo, debido que el consumidor final soporta la incidencia del impuesto.

- ❖ Exenciones, Deja libre del pago del impuesto a entes sujetos que por disposición de ley y funcionamiento tienen tratamiento especial.

5.3. Rentas, consumo, patrimonio o riqueza

Aunque el Impuesto al Valor Agregado se paga sobre el valor de venta, en todas las empresas, el sistema permite al vendedor deducir el impuesto generado por las ventas, del impuesto pagado por la empresa industrial o mayorista a la que compro el bien que está vendiendo; a esta circunstancia se denomina IVA debito así como IVA crédito, en ese orden el primero se refiere al impuesto que se debe pagar, el segundo es el impuesto que se tiene a favor, por lo tanto la diferencia es el monto a trasladar al fisco.



En función de lo escrito con anterioridad, es importante mencionar que en el artículo denominado sistema tributario inverso de [expertotributarios.com](http://www.expertotributarios.com), citan a Leonidas Donskis, quien sostiene: “El poder financiero puede existir y prosperar allí en la medida en que no se funde o interfiere con el poder político. Enriquécete, pero mantente alejado de la política”. Así también la regla Neo-Liberal indica: “Unificar, Simplificar y reducir todos los tributos rebajando la recaudación para permitir la formación de capital y la creación de riquezas y reducir la pobreza.”⁸

Lo anterior implica que en nuestro sistema tributario no es posible imponer más impuestos a quien tiene más recursos, porque las empresas que poseen el capital para la inversión no se ven incentivadas y esto provocará pobreza para el Estado, es por ello que los impuestos indirectos como el IVA, están diseñados y dirigidos a los ciudadanos consumidores no así a las empresas.

En relación a lo expuesto y en consideración que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, la Corte de Constitucionalidad se ha manifestado en varias sentencias, para este caso se puede mencionar; sentencia emitida el 24 de abril del año 2008 del expediente 765-2008, “para que el principio de capacidad de pago, concebido en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, alcance efectividad, es necesario que los impuestos tengan correspondencia con la proporcionalidad de la capacidad contributiva, es decir, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual, y así hacer realidad un sistema tributario justo y equitativo, que tome en cuenta las aptitudes

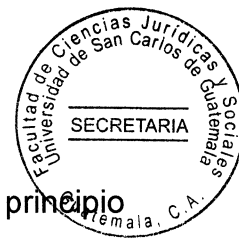
⁸ <https://www.expertotributarios.com/sistema-tributario-inverso/> (consultado: 10 de enero de 2018)



personales y las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, ya sea mediante la creación de tipos mínimos y máximos, tarifas progresivas e inclusive exenciones que excluyan de la tributación a sujetos que carezcan de capacidad contributiva.”

Así también, en expediente 1803-9 con sentencia de fecha 2 de septiembre de 2010; “...Por lo tanto, es posible afirmar que la base imponible sirve de medio para lograr un fin: cuantificar la obligación tributaria en función de la capacidad económica del contribuyente. De ahí que la base imponible -al igual que los otros elementos que conforman las bases de recaudación de un tributo-, debe inexcusablemente observar los principios de equidad y justicia tributaria y, en congruencia con éstos, ser objeto de una regulación normativa en parámetros generales y relativos al hecho generador, pero en términos que permita al obligado a realizar una aplicación cierta y segura en el caso individual, que no dependa de hechos futuros o inciertos condicionados por otros factores y, asimismo, que la base imponible no sea incrementada artificialmente al hacerla determinar sobre la base del propio impuesto, aunque sea solamente con fines de cálculo y lograr obtener un precio de venta sugerido al público...”

A pesar de las muchas sentencias que la Corte de Constitucionalidad ha emitido, en relación a la equidad y justicia tributaria para el contribuyente, no han servido de mayor respaldo para el consumidor final, en virtud que aún se mantiene la misma relación



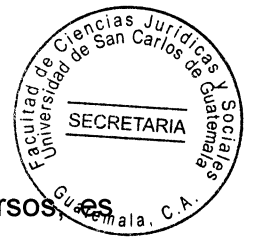
tributaria, por lo que únicamente se ha comprobado la violación del principio constitucional capacidad de pago.

En tal sentido, es importante resaltar que prevalece la relación tributaria, ya que los criterios de la Corte de Constitucionalidad con respecto al principio de capacidad de pago no están consolidados, en virtud que lo establecido como principios constitucionales tributarios, solo representan lo referido al límite al poder tributario del estado, así como proteger al contribuyente de los abusos que el mismo produce, por lo que solamente importa la relación jurídica que nace de la relación tributaria y el cumplimiento de las obligaciones como resultado de la supremacía constitucional, olvidando por completo el lado social y humano.

Por tal circunstancia es sustentable que la iniquidad existe, puede ser asociada al subdesarrollo del país, que no es diferente al resto de países de la región, pues la diferencia radica nada más en la magnitud del gasto público y la recaudación tributaria.

5.4. Recaudación

El Impuesto al Valor Agregado debido a que no distingue condición alguna del sujeto pasivo del tributo, se convierte en un atractivo para la recaudación tributaria, a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria, quien puede acceder a una base extensa sujeta a gravamen, convirtiéndose esencialmente en la actividad financiera del estado de Guatemala.



Para el efecto, la forma más conveniente y posible de la obtención de recursos, sobre la base de creación de normas jurídicas que regulan la obtención de recursos, en tal sentido el estado debe cumplir con la normativa legal vigente, por cuanto, el ministerio encargado formula un presupuesto de ingresos y egresos, que le permitan cumplir con sus obligaciones constitucionales.

A pesar de que existan ventas y servicios exentos del impuesto, como pueden reflejarse el Artículo 7 y 8 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado, las que están establecidas en función de las personas que intervienen en la transacción, entre otras se pueden mencionar: las universidades, centros educativos públicos y privados, La Confederación Deportiva Autónoma y el Comité Olímpico Guatemalteco, el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, misiones diplomáticas y consulares acreditadas en Guatemala y organismos internacionales.

Así mismo, también se pueden mencionar las que están en función de bienes o servicios como tales, la compra y venta de medicamentos genéricos, servicios financieros, ventas al menudeo por menos de cien quetzales en mercados cantonales, vivienda con un máximo de ochenta metros cuadrados y lotes urbanizados con área de ciento veinte metros cuadrados, pagos derecho a cuotas a las asociaciones o instituciones.

En función de lo expuesto con anterioridad, para el estado de Guatemala es de vital importancia este impuesto, porque tiene una notable aportación en la recaudación



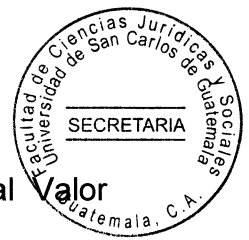
tributaria total, generando para el año 2017 un ingreso de veintiséis mil quinientos cuarenta y tres punto dos millones de quetzales (Q.26,543.2), del total ingresos netos que fue cincuenta y siete mil cuatrocientos sesenta y tres millones de quetzales (Q. 57,463.0), que representa el cuarenta y seis por ciento, según la programación de ingresos tributarios del portal de la Superintendencia de Administración Tributaria.⁹

Dato que por demás contradictorio porque el sujeto pasivo pagará el impuesto sin importar que pueda hacer uso de los servicios públicos, para lo cual es el destino final de la recaudación; sin embargo, es concurrente las carencias en diversos servicios, por ejemplo, salud, educación, seguridad, justicia, infraestructura componentes esenciales para el fortalecimiento de un estado y los miembros que la organizan.

En ese orden de ideas Henry Almengor expone en su tesis doctoral, "...No existe una justicia en el cobro de los Impuestos Indirectos, pues tratan por igual al rico, que al pobre y cuando se dan fenómenos que alteran la normal existencia como producto de fenómenos económicos, sociales y políticos, su recaudación disminuye. Las Administraciones Tributarias para poder fiscalizarlos y establecer que los sujetos pasivos están cumpliendo en forma efectiva su obligación tributaria, necesitan de fiscalizaciones de punto fijo, lo que significa mayores gastos para la Administración Tributaria..."¹⁰

⁹ <https://portal.sat.gob.gt/portal/estadisticas-tributarias-sat/> (consultado: 10 de enero de 2018)

¹⁰ Almengor Velásquez, Henry Osmín. **La Administración tributaria y su derecho de publicidad de adeudos tributarios**. Pág. 34.

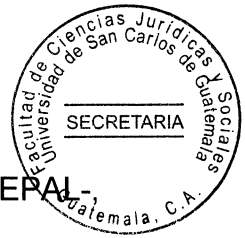


Esto llama a la reflexión porque en Guatemala todos pagan el Impuesto al Valor Agregado, exactamente el doce por ciento que es la tarifa establecida, por lo que no importa el nivel económico, la diferencia radica en la desigualdad de ingresos pues quien más posee tiene capacidad suficiente para contribuir, razón por la cual los que menos tienen sufrirán el peso del tributo, al contrario de quienes tienen recursos suficientes, esto justifica que impuestos indirectos como el IVA por ser de tipo regresivo, no están dirigidos a las empresas más bien a los consumidores finales, es decir a todos los ciudadanos, por lo tanto el pago del tributo no es equitativo ni mucho menos socialmente justo.

5.5. La presión fiscal en Guatemala

Tradicionalmente los impuestos regresivos como el Impuesto al Valor Agregado, mientras más alto sean, se alejarán de la justicia social, es una conclusión, la cual se ha podido establecer a lo largo de la presente investigación, por cuanto dichos impuestos generan un impacto en los contribuyentes debido a la presión fiscal que existe en Guatemala.

Se debe entender a la presión fiscal, como la porción de ingresos que las personas jurídicas y naturales aportan de manera efectiva al estado, pero determinados en tributos la que se da en relación al producto interno bruto de la nación, en otras palabras es el porcentaje del PIB que el estado recauda por impuestos tanto progresivos como regresivos.



De conformidad a la Comisión Económica para América Latina y el Caribe –CEPAL– en la publicación anual Panorama Fiscal de América Latina 2018, presentó comparaciones por ingresos tributarios entre los años de 1990 y 2017 de los 18 países latinoamericanos, donde Guatemala ocupa el último lugar.

Según el estudio de la CEPAL, Guatemala reportó en 1990 que tenía el siete punto tres por ciento de la carga tributaria en relación al producto interno bruto, cerrando para el 2015 con una carga del diez punto dos por ciento, para el 2016 se incrementó en cero punto dos puntos porcentuales del PIB, situación que no cambió para el 2017. En relación a la deuda pública, el estudio en referencia refleja que el país se encuentra entre los menos endeudados, con un veintitrés punto cinco por ciento del producto interno bruto.

Datos nada alentadores, porque demuestra las deficiencias que tiene el sistema de recaudación tributaria, así como la falta de una política fiscal adecuada a la realidad, por lo tanto, se necesitan cambios significativos en una política nacional tributaria y desarrollo que pueda equilibrar los índices de desarrollo social del país.

5.6. Reajustes fiscales

Al inicio de este capítulo se manifestó que el sistema tributario debe ser justo y equitativo de conformidad al Artículo 243 de la Constitución Política de República de Guatemala, siendo importante la capacidad de pago, así también, la relevancia que



tiene el Impuesto al Valor Agregado por el nivel de aporte al fisco; de tal cuenta dicho impuesto es de los denominados regresivos, que entre más alta sea la regresión se alejaran de la justicia social, pues el obligado quien es el consumidor final, soporta toda la incidencia del tributo; por lo expuesto se puede determinar que contraviene el principio de capacidad de pago establecido constitucionalmente. En relación a lo determinado se supone que el Estado de Guatemala, a través de su sistema tributario, debió haber establecido quienes eran los afectados y los más sacrificados, pues son los que mayor contribución aportan.

Los datos que refleja la presente investigación, esgrimen una serie de efectos de los cuales el consumidor final, es quien más paga en proporción a quien más tiene; por eso es necesario que se realice los reajustes fiscales en función de una línea de reforma fiscal, pero sustentada sobre una política tributaria que refleje la realidad económica, no sobre aspectos puramente de recaudación que reflejan simplemente cuestiones matemáticas, con la finalidad de presentar una redistribución de la riqueza la que debe ser de manera justa y equitativa.

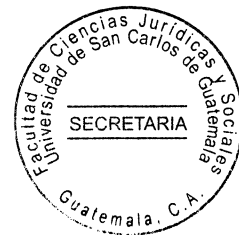
Para considerar el reajuste fiscal es importante el aspecto tecnológico, para lo cual debe enfocarse en los sujetos activos como pasivos, así como en el contribuyente y los comerciantes, entes importantes en la relación tributaria; es por ello que el uso de la tecnología es fundamental, para la implementación de un sistema que permita el control y simplificación en el cobro del Impuesto al Valor Agregado.



Es necesario que el Estado de Guatemala realice la reforma correspondiente considerando la creación de un sistema escala, en el cual quede establecido los índices de capacidades económicas para que de forma automática se registre en el sistema, por lo tanto la Superintendencia de Administración Tributaria tendría que establecer herramientas tecnológicas que registren los pagos y cobros de forma directa, es decir en tiempo real, para poder simplificar y modernizar los impuestos al consumo.

Por lo tanto, esto requiere que el sistema tributario de Guatemala se modernice y actualice, utilizando para ello las herramientas tecnológicas que existen, con la finalidad de controlar y equiparar con los principios de capacidad de pago y no el incremento a las tasas establecidas, situación que perjudica al consumidor final. Pero también, importante es el diseño de estrategias para el desarrollo de una cultura tributaria, la cual es fundamental en el cumplimiento de las obligaciones de cada ciudadano hacia el Estado, pero este debe transparentar el gasto público para que se invierta de manera justa, racional y equilibrada en la sociedad.



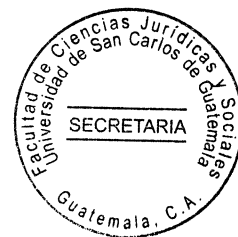


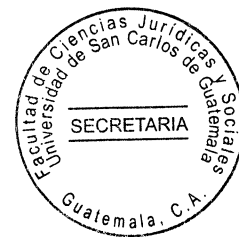
CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El Impuesto al Valor Agregado IVA, en Guatemala constituye uno de los tributos más importantes para la administración tributaria, porque sostiene altos niveles periódicos de recaudación y representa una de las fuentes de mayor ingreso proveniente del sector privado y público, que coadyuva con los gastos públicos del Estado, en virtud a los deberes establecidos en el Artículo 237 de la Constitución Política de la República de Guatemala; sin embargo, a pesar de su relevancia para la administración tributaria.

Este impuesto y otros de carácter indirecto, han causado diversos efectos económicos a consecuencia de la traslación de la cuota tributaria que recae en el consumidor final, quien puede o no ser contribuyente de este tributo. Esta circunstancia ocurre, por cuanto el consumidor final al adquirir bienes y servicios gravados por el Impuesto al Valor Agregado, se convierte en sujeto del tributo, quedando expuesto a los elementos económicos de la obligación tributaria en calidad de sujeto pasivo o consumidor final.

La investigación aporta un estudio actualizado y sistemático del mencionado impuesto, exponiendo consideraciones que comprueban que el IVA, al ser trasladado al consumidor final, contraviene el principio constitucional de capacidad de pago establecido en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala; por lo tanto, el Estado de Guatemala debe realizar un reajuste fiscal, a través de una política tributaria que refleje la realidad económica, basado en un sistema tributario a escala.





BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA, Eugenio Simón. **Principios constitucionales tributarios**. México D.F. México: Edit. Universidad de Sinaloa, México, 1993.

ALMENGOR VELÁSQUEZ, Henry Osmín. **La administración tributaria y su derecho de publicidad de adeudos tributarios**. Tesis doctoral. Guatemala, Guatemala. Edit. Universidad Galileo, 2014.

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Buenos Aires, Argentina. Edit. Heliasta, 1982.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe, CEPAL. Revista 102. Diciembre, 2010.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe, CEPAL. **La movilización de recursos para el financiamiento del desarrollo sostenible**. 2017.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe, CEPAL. **Los desafíos de las políticas públicas en el marco de la agenda 2030**. 2018.

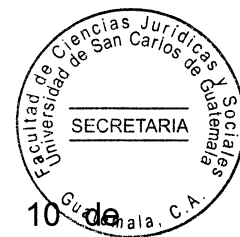
Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. 22ª Edic. 2001.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario, Tomo I y II parte general**. Buenos Aires, Argentina. Edit. Depalma, 1996.

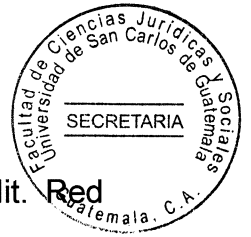
<http://es.scribd.com/doc/31125898/Impuesto-Al-Valor-Agregado-IVA-Colombia#scribd> (Consultado el 5 de enero de 2018)

http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_slv_transferencia.pdf (Consultado el 5 de enero 2018)

<http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/181/181124.pdf> (Consultado el 10 de enero 2018)



- <https://www.expertostributarios.com/sistema-tributario-inverso/> (Consultado el 10 de enero 2018)
- <https://portal.sat.gob.gt/portal/estadisticas-tributarias-sat/> (Consultado el 10 de enero 2018)
- [https://www.actadiurna.co/single-post/2017/01/07/ La-historia-del-IVA-en-Colombia-](https://www.actadiurna.co/single-post/2017/01/07/La-historia-del-IVA-en-Colombia) (Consultado el 16 de mayo de 2018)
- <https://es.slideshare.net/gilda-sofia/caracteristicas-de-los-impuestos> (Consultado el 21 de mayo 2018)
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, ICEFI. **Historia de la tributación en Guatemala.** Guatemala. Edic. 2007.
- JARACH, Dino. **El hecho imponible, teoría general del derecho tributario sustantivo.** Buenos Aires, Argentina. 3ª Edic. Edit. Abeledo Perrot, 1982.
- MÉNDEZ MORENO, Alejandro. **Derecho financiero y tributario, parte general.** España. 9ª Edic. Edit. Lex Nova, 2008.
- MORENO FERNÁNDEZ, Joaquín A. **Las finanzas en la empresa.** México D.F. México. 7ª. Edic. Edit. CECSA, 2007.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal.** México D.F. México. 2ª. Edic. Ed. Universidad Autónoma de México, 1982.
- RAMOS FERNÁNDEZ, Donald Estuardo. **El derecho tributario y los principios de legalidad e igualdad en Guatemala,** Tesis. Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. 2009
- SILVA LEGARDA, Roberto M. **Un IVA regresivo para América Latina: cambiando el esquema tributario, de regresivo e injusto a progresivo y socialmente responsable.** Centro de estudios latinoamericanos, CESLA. 2008.



SOL JUÁREZ, Humberto. **Derecho fiscal**. México D.F. México. 1ª. Edic. Edit. Red Tercer Milenio, 2012.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires, Argentina. 7ª Edic. Edit. Depalma, 2001.

Universidad Rafael Landívar. **Revista Jurídica XVI, Instituto de Investigaciones Jurídicas**. Época de enero a junio 2012. Guatemala, 2012.

Legislación:

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

Código Tributario. Decreto 6-91 del Congreso de la República. 1991

Ley del Organismo Judicial. Decreto número 2-89 del Congreso de la República, 1989.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto 27-92 del Congreso de la República. 1992.

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

Ley de Regulación Tributaria. Decreto 1-2013 del Congreso de la República. 2013.

Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros. Decreto No. 58-90 del Congreso de la República de Guatemala. 1990.