

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

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central figure of a man on horseback, holding a staff, with a crown above his head. The figure is surrounded by various symbols, including a castle, a lion, and a cross. The text around the border of the seal reads "UNIVERSITAS CAROLINA ACADÉMICA CAETERAS RBIS CONSPICUA CAROLINA ACADÉMICA COACTEMALENSIS INTER".

**FACTIBILIDAD DE IMPUESTO TEMPORAL POR CONTAMINACIÓN:
EMPRESAS QUE CIRCUNDAN EL LAGO DE AMATITLÁN**

LICENCIADO

JORGE AUGUSTO SAMAYOA MAZARIEGOS

GUATEMALA, MARZO DE 2021

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

**FACTIBILIDAD DE IMPUESTO TEMPORAL POR CONTAMINACIÓN:
EMPRESAS QUE CIRCUNDAN EL LAGO DE AMATITLÁN**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por el Licenciado

JORGE AUGUSTO SAMAYOA MAZARIEGOS

Previo a optar al Grado Académico de

MAESTRO EN DERECHO TRIBUTARIO
(*Magister Scientiae*)

Guatemala, marzo de 2021

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

VOCAL I EN SUSTITUCIÓN

DEL DECANO: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II: M. Sc. Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL III: M. Sc. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Denis Ernesto Velásquez González
VOCAL V: Br. Abidán Carías Palencia
SECRETARIO: Licda. Evelyn Johanna Chevez Juárez

CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

VOCAL I EN SUSTITUCIÓN

DEL DECANO: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
DIRECTOR: M. Sc. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
VOCAL: Dr. Carlos Estuardo Gálvez Barrios
VOCAL: Dr. Nery Roberto Muñoz
VOCAL: Dr. William Enrique López Morataya

TRIBUNAL EXAMINADOR:

PRESIDENTE: Dr. Luis Fernando Cordón Morales
VOCAL: M. Sc. Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez
SECRETARIA: M. Sc. Félix Rodolfo Ayala López

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

Guatemala, 27 de enero 2020

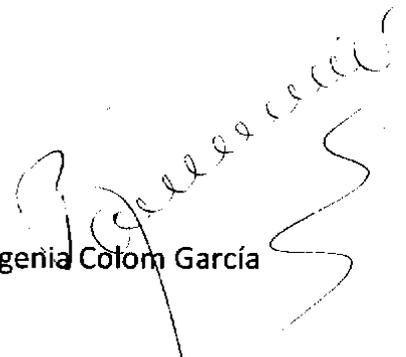
Doctor
Director de Escuela de
Estudios de Post grado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Su despacho

Estimado Señor Director de la Escuela de Post grado

Con mi atento saludo y deseos de éxitos en sus labores, me permito informar que tuve a la vista los cambios solicitados al estudiante: **Lic. Jorge Augusto Samayoa Mazariegos, carné 100024046 , de la Maestría en Derecho Tributario**, de la tesis cuya defensa fue presentada el día 05 de septiembre del 2019. Ratifico que estoy en total acuerdo con las recomendaciones solicitadas y realizadas al documento, por lo que emito el presente dictamen de aceptación, para los fines académicos, que al estudiante interesen.

Sin otro particular, me pongo a sus órdenes como su segura y atenta servidora.

Cordialmente


Maestra Blanca Eugenia Colom García
Metodóloga
Cel. 5522 9239

Guatemala, 19 de febrero de 2021

Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado,
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

Señor director:

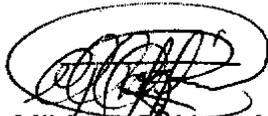
Por la presente, hago constar que he realizado la revisión de los aspectos gramaticales de la tesis:

FACTIBILIDAD DE IMPUESTO TEMPORAL POR CONTAMINACIÓN: EMPRESAS QUE CIRCUNDAN EL LAGO DE AMATITLÁN

Esta tesis fue presentada por el Lic. Jorge Augusto Samayoa Mazariegos, de la Maestría en Derecho Tributario de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

En tal sentido, considero que, una vez realizadas las correcciones indicadas, la tesis puede imprimirse.

Atentamente,



Dra. Mildred C. Hernández Roldán
Revisora
Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada 5456

Mildred Catalina Hernández Roldán

Colegiado 5456



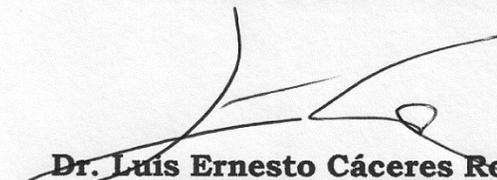
USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

D.E.E.P. ORDEN DE IMPRESIÓN

LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, Guatemala, 26 de febrero del dos mil veintiuno.-----

En vista de que el Lic. Jorge Augusto Samayoa Mazariegos aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario** lo cual consta en el acta número 112-2019 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“FACTIBILIDAD DE IMPUESTO TEMPORAL POR CONTAMINACIÓN: EMPRESAS QUE CIRCUNDAN EL LAGO DE AMATITLÁN”**. Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”



Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO



Dedicatoria

A Dios por darme la fortaleza para seguir cuando he estado a punto de caer.

A mi madre Lidia, quien me ha consentido y apoyado en lo que me he propuesto.

A mi padre Raul, por ser guía en mi carrera, instruyéndome para continuar y nunca renunciar.

A mi esposa Marylin, quien con sus consejos me ha ayudado afrontar los retos que se me han presentado a lo largo de mi vida.

Gracias por su amor incondicional y ayuda en este proyecto.

Índice



| | |
|--|-----------|
| Introducción | 1 |
| Capítulo I | 4 |
| 1.1. Política Fiscal en Guatemala | 4 |
| 1.2. Antecedentes de la tributación | 5 |
| 1.3. Principios del sistema impositivo moderno | 6 |
| 1.4. Antecedentes de la tributación en Guatemala | 8 |
| 1.5. Tributo | 11 |
| 1.5.1. Caracterización jurídica del tributo | 12 |
| 1.5.2. Efectos de la tributación | 14 |
| 1.4.2.1. La repercusión | 14 |
| 1.4.2.2. La difusión | 14 |
| 1.4.2.3. El desgravamiento | 15 |
| 1.4.2.4. La evasión | 15 |
| 1.6. Clasificación del tributo | 15 |
| 1.7. Clases de tributos | 18 |
| 1.7.1. Impuestos | 18 |
| 1.7.2. Tasas | 19 |
| 1.7.3. Contribuciones especiales | 20 |
| 1.7.4. Contribución por mejoras | 21 |
| 1.7.5. Arbitrios | 24 |
| 1.8. Función de los tributos en la organización del estado | 25 |
| Capítulo II | 30 |
| 2.1. Naturaleza jurídica y alcances del tributo extrafiscal | 30 |
| 2.2. Legitimidad constitucional de los impuestos con fines extrafiscales | 33 |
| 2.3. Extrafiscalidad y capacidad contributiva | 35 |
| 2.4. Riqueza virtual, riqueza potencial e impuesto extrafiscal | 36 |
| 2.5. Definición de tributo extrafiscal | 37 |
| 2.6. Características de los tributos extrafiscales | 39 |
| 2.7. Clases de tributos extrafiscales | 40 |
| 2.7.1. Según el grado de extrafiscalidad que haya en el tributo: extrafiscalidad propia e impropia | 40 |
| 2.7.2. Atendiendo a si estimula o desestimula la economía | 42 |
| 2.8. Aproximación a la tributación medio ambiental en Guatemala | 43 |



| | |
|--|-----------|
| 2.9. Principio “quien contamina paga” | 46 |
| 2.10. Política Fiscal Verde | 48 |
| Capítulo III | 52 |
| 3.1. España | 52 |
| 3.1.1. Potestad legislativa | 52 |
| 3.1.2. Impuesto sobre Contaminación Atmosférica | 54 |
| 3.1.3. Ley de Reforma Agraria de Andalucía | 56 |
| 3.1.4. Real Decreto Legislativo 1/2001 | 58 |
| 3.2. México | 60 |
| 3.2.1. Potestad legislativa | 60 |
| 3.2.2. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios | 61 |
| 3.2.3. Ley Federal de Derechos | 62 |
| 3.3. Argentina | 65 |
| 3.3.1. Potestad legislativa | 65 |
| 3.3.2. Impuesto a la generación de residuos sólidos urbanos húmedos no reciclables | 66 |
| 3.3.3. Impuesto a la generación de residuos áridos y afines | 68 |
| 3.4. Colombia | 69 |
| 3.4.1. Tasa retributiva por la utilización de agua como receptor de los vertimientos puntuales Decreto 2667 de 2012 del presidente de la República de Colombia | 70 |
| 3.4.2. Impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas Ley 1819 de 2016 del Congreso de la República de Colombia | 71 |
| 3.5. Ecuador | 73 |
| 3.6. Bolivia | 74 |
| 3.6.1. Ley 1777 Código de Minería | 74 |
| 3.7. Chile | 76 |
| 3.8. Guatemala | 78 |
| 3.8.1. Ley de protección y mejoramiento del medioambiente | 78 |
| 3.8.2. Multas administrativas en materia ambiental | 82 |
| 3.8.3. Delitos ambientales regulados en el Código Penal | 84 |
| 3.8.4. Antecedente judicial de implementación de leyes ambientales en Guatemala | 86 |
| 3.4.2.1. Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo de fecha 16 de junio de 2011, expediente número 446-2001 | 87 |



| | |
|---|----|
| 3.4.2.2. Sentencia de Casación de la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 27 de junio de 2012, expediente número 271-2011 | 88 |
| 3.4.2.3. Amparo en única instancia, Corte de Constitucionalidad, de fecha 21 de enero de 2014, expediente 384-2011 | 91 |

| | |
|--|------------|
| Capítulo IV | 94 |
| 4.1. Iniciativa de Ley número 2865 | 94 |
| 4.2. Consideraciones generales del Lago de Amatitlán | 96 |
| 4.3. Asignación de valor al lago de Amatitlán | 98 |
| 4.3.1. Recurso hídrico | 99 |
| 4.3.2. Riego | 100 |
| 4.3.3. Actividades recreativas | 100 |
| 4.3.4. Agua para consumo humano | 101 |
| 4.3.5. Producción pesquera | 102 |
| 4.3.6. Agua para uso industrial | 103 |
| 4.3.7. Función de recepción de desechos | 103 |
| 4.3.8. Resumen de cuantificación del valor del lago | 104 |
| 4.4. Análisis y discusión de resultados | 106 |
| 4.4.1. Presentación | 106 |
| 4.4.2. Discusión general | 113 |
| 4.5. Propuesta de Impuesto temporal por contaminación de las empresas que circundan el Lago de Amatitlán | 115 |
| 4.5.1. Hecho generador de la relación tributaria | 116 |
| 4.5.2. Exenciones | 116 |
| 4.5.3. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria | 117 |
| 4.5.4. Base Imponible y tipo impositivo | 117 |
| 4.5.5. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos | 119 |
| 4.5.6. Las infracciones y sanciones tributarias | 119 |
| 4.5.7. Otras disposiciones reguladoras de las bases de recaudación del tributo | 119 |
| Conclusiones | 125 |
| Referencias | 127 |

Introducción



La investigación propuesta es importante debido al valor económico que tiene el lago de Amatitlán. Su recuperación y conservación impulsa fuentes de trabajo, aumento de turismo, recobro de una fuente de alimentos y reutilización del agua, no solo para la gente que lo circunda, sino para las poblaciones cercanas, como la ciudad de Guatemala, principal metrópoli del país. La finalidad de imponer un impuesto temporal a quienes causen contaminación es crear conciencia ambiental. Se deben analizar los beneficios que este tipo de impuestos representan para el Estado. Además, plantean una manera de obtener fondos necesarios para recuperar tan valioso cuerpo de agua.

La intención es analizar descriptivamente si la imposición de un tributo destinado a la conservación y recuperación del lago de Amatitlán puede fomentar la conciencia ambiental. Además, el impacto económico que podría tener para el contribuyente destinado a pagar este impuesto y la determinación de beneficios futuros que podrían obtenerse con la recuperación del mismo. Esto se hace recolectando información relacionada con el fin de llegar a la profundización del estudio, permitiendo, así, obtener solidez en la investigación.

El objetivo general de la investigación planteada es determinar la factibilidad de aplicar un impuesto temporal por contaminación a las empresas y residentes que circundan el lago de Amatitlán. Dentro de los objetivos específicos del trabajo se pretende realizar una revisión documental profunda de las bases legales de la protección de recursos naturales en las leyes guatemaltecas. Asimismo, establecer los beneficios directos para el país si se utiliza un tributo extrafiscal creado para la conservación ambiental. Por otro lado, determinar la incidencia económica en el contribuyente, quien soportará el nuevo impuesto. El hecho generador será causar contaminación. En este sentido, esto se contrastará con el derecho comparado para determinar cómo se implementan los impuestos extrafiscales en otros países, así como los beneficios que estos han producido.



La investigación se realizará bajo el supuesto que Guatemala, a través del Congreso de la República, ha emitido una serie de leyes encaminadas a la protección, conservación, mejoramiento y restauración del medioambiente. Ello, de acuerdo con lo señalado en la Constitución Política de la República de Guatemala. No obstante, existiendo legislación ambiental vigente, no se han logrado cumplir los objetivos propuestos. Los tributos extrafiscales pretenden fomentar una conducta en el individuo. Con la implementación de un nuevo impuesto enfocado a la conservación ambiental, se considera importante crear en la población guatemalteca conciencia ambiental. Las leyes ambientales en Guatemala no contemplan el uso de un impuesto extrafiscal en sustitución a un sistema punitivo y sancionatorio en los casos que exista un daño ambiental. Se dio respuesta a estos supuestos en el desarrollo de los cuatro capítulos que conforman la tesis.

El primer capítulo del trabajo de tesis contiene las bases generales y fundamentales para comprender los elementos necesarios que conforman un tributo. Se desarrollan los fundamentos teóricos y los principios del derecho tributario, la clasificación de un tributo y sus componentes. El segundo capítulo desarrolla las bases doctrinarias del impuesto extrafiscal. Qué debe entenderse por impuesto extrafiscal, su naturaleza jurídica y legitimidad constitucional, así como también el fin de su aplicación, el cual es la formación de conciencia social en la población y, en este caso, ambiental. El tercer capítulo contiene el estudio de la legislación comparada de España, México y Argentina. Ello por ser países de habla hispana que han obtenido avances en el campo de impuestos extrafiscales enfocados a la conservación y recuperación del medioambiente. El cuarto capítulo se ocupa de dar respuesta a la hipótesis y los objetivos de la investigación.

Para el desarrollo del trabajo de investigación se utilizó el método universal a través de la identificación de doctrinas vigentes en los países que han aplicado impuestos extrafiscales. Además, el método positivo, estudiando los problemas jurídicos que se dieron en el sistema jurídico de Guatemala a través de la emisión de una ley con orientación ambiental y el perjuicio que causó en la recaudación del Estado. Por otro lado, el método inductivo, es decir, a partir del estudio de casos reales tratados en tribunales de justicia en Guatemala. Por último, el método del derecho comparado, realizando una

comparación entre los sistemas jurídicos de España, México y Argentina. Esto permitió identificar la evolución de sus sistemas y el camino al que deberían estar orientadas las leyes ambientales que en un futuro pretenda implementar Guatemala



Dentro de las técnicas utilizadas se implementó la entrevista semiestructurada, la cual se realizó a un total de 10 profesionales, 5 abogados y 5 auditores y contadores públicos. Esto para recolectar datos en relación con la propuesta que se desarrolla en el capítulo cuatro. La información recabada se obtuvo a través de referencias bibliográficas y normativas que, seguidamente, se analizan en el trabajo de investigación.

Capítulo I

Tributos



1.1. Política fiscal en Guatemala

Como política fiscal debe entenderse una herramienta con la que cuentan los Estados para mejorar el bienestar de todas las personas, promover un crecimiento económico sostenido y sostenible con la finalidad de fortalecer la cohesión social.

El Instituto de Ciencias Económicas y Fiscales de Guatemala (2018) define política fiscal como “una rama de la política económica de un país que se ve reflejada en el presupuesto del Estado. Una sociedad necesita una política fiscal equitativa para alcanzar sus metas de desarrollo y producir bienes públicos esenciales para el progreso humano” (p. 6).

Es a través de esta política que las sociedades logran acuerdos respecto a los recursos con los que contará el Estado, la forma en la que serán utilizados, los mecanismos para evaluar el trabajo público y cómo se rendirán las cuentas correspondientes a la ciudadanía. Todos los países deberían contar con estos acuerdos o pactos fiscales que marquen el camino que se deberán seguir para alcanzar las metas propuestas. La política fiscal debe basarse en el presupuesto de ingresos y egresos del Estado de cada año. Este establece las metas que la sociedad se compromete a lograr en materia de educación, salud, protección social, nutrición, seguridad, justicia e inversión pública (Fiscales, 2018, p. 7).

La política fiscal de todo país debe tomar en cuenta algunos componentes, a saber, los ingresos públicos que provienen de los impuestos que pagan las personas, las ganancias de empresas del Estado por cobros por el uso de propiedades del Estado, así como tasas por servicios públicos y donaciones, el gasto del Estado que sirve para pagar bienes y servicios públicos y para pagar las deudas que tenga el Estado y, por último, la deuda pública. En los casos que los ingresos producidos por el Estado no sean



suficientes para cubrir los gastos, se necesita recurrir a préstamos o endeudamiento (Fiscales, 2018, pp. 10-12).

Dentro de los principales propósitos que se deben considerar para la implementación de una política fiscal se encuentran la distribución, entre todos los ciudadanos, de forma justa y equitativa, de los frutos económicos producidos por la sociedad a través de la recaudación tributaria y el gasto público. Además, el apoyo al crecimiento económico sostenible, generando infraestructura económica (mercados, carreteras, puertos), social (escuelas, centros de salud, hospitales) y cuidando el medioambiente. Por otro lado, crear empleos y garantizar a todos los ciudadanos los derechos que permitan disfrutar una vida plena, cumpliendo con objetivos del Estado plasmados en el artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala, es decir la vida, la libertad, justicia, seguridad, paz y el desarrollo integral de la persona.

Por la importancia que tiene la política fiscal en la vida de todos en un país, los ciudadanos deben exigir más espacios públicos para comprender, discutir y decidir sobre las políticas fiscales que se deben implementar. La política fiscal puede servir como instrumento para reducir los impactos negativos sobre el medioambiente a través de los impuestos, el gasto y la inversión pública. A esto se le conoce como política fiscal verde (Fiscales, 2018, p. 29).

En Guatemala es el Ministerio de Finanzas Públicas el encargado de implementar y administrar la política fiscal. Asimismo, debe contar con el apoyo de los demás ministerios, secretarías de Estado, gobiernos locales y entidades descentralizadas como la Superintendencia de Administración Tributaria para la correcta aplicación de la política fiscal y la obtención de recursos a través de la recaudación fiscal.

1.2. Antecedentes de la tributación

Los impuestos desempeñaron un papel sin mucha importancia en la Antigüedad. Por ejemplo, en Grecia y Roma, los primeros impuestos exigidos giraron en torno al consumo. Los aranceles fueron mucho más importantes que las alcabalas. A veces, como



un medio para obtener fondos adicionales durante conflictos bélicos, se impusieron temporalmente exacciones sobre el patrimonio neto. En Roma, donde se distinguía entre aborígenes y residentes en los territorios conquistados, existieron también, junto con los impuestos sobre el consumo y los derechos aduaneros o aranceles, determinados impuestos directos. El más importante fue el *tributum* pagado por los ciudadanos y exigido como impuesto personal. En la época de Julio Cesar se introdujo el impuesto de la centésima parte de todas las ventas (*centésima rerum venalim*). En la Edad Media, la mayoría de los impuestos desaparecieron y fueron sustituidos por servicios obligatorios en trabajo y especie.

La formación de las naciones-Estado europeas, entre estas España, Francia e Inglaterra en los siglos XV y XVI, la expansión de ultramar iniciada por España y Portugal y las frecuentes guerras por el dominio de Europa, acrecentaron las necesidades de financiación de los Estados. Como consecuencia, se aumentó la carga fiscal de los súbditos. El mercantilismo imperante, caracterizado por apetito de riquezas y la protección de la agricultura e industria nacional, hizo que el sistema impositivo se ampliara, haciéndose más complejo. Además, gravó las utilidades o rendimientos de las tierras agrícolas derivadas de la propiedad urbana, de la industria, las obtenidas del capital y del trabajo, así como del tráfico sobre el movimiento de bienes (con una función más económica que recaudatoria) y sobre el consumo, en el que los hacendistas del mercantilismo, los llamados cameralistas, distinguían un impuesto general sobre todos los gastos. Asimismo, un impuesto particular sobre consumos específicos, tales como el quinto real, pontazgo, peaje, alcabala, timbre, sobre la sal, el salitre, la pólvora y los naipes (Granados, pp. 13-14).

1.3. Principios del sistema impositivo moderno

Cuando surgieron los primeros Estados nacionales en Europa, los hechos y procesos económicos pasaron a ser considerados parte de una disciplina independiente, la economía. Esta se separó de la moral, la teología y la política. Los consejeros de los reyes fueron los primeros en tratar las cuestiones relacionadas con las economías nacionales. Posteriormente, las escuelas de pensamiento económico comenzaron la



sistematización de la ciencia (Universidad Nacional Abierta y a Distancia, 2010). La escuela económica clásica, cuyo principal representante fue Adam Smith, sistematizó por primera vez las reglas de un sistema nacional impositivo. Entre estas se encuentran las siguientes: (1) los súbditos de cada Estado deben contribuir a soportar los gastos del Gobierno, en proporción a sus respectivas capacidades. (2) El impuesto que cada sujeto esté obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. (3) Los impuestos deben exigirse en el tiempo y forma que sean más convenientes para el contribuyente. (4) La cuantía de los impuestos no debe arruinar al pueblo (Granados, 2013, p. 14).

Los impuestos han sido siempre una cuestión de gran importancia política, incluso antes de que alcanzaran su moderna importancia y cuantía. Uno de ellos fue la rebelión de las colonias americanas contra su metrópoli, Gran Bretaña. Esto, cuando aquellas rehusaron pagar los impuestos establecidos por un Parlamento en el que no tenían voz ni voto. De ahí el lema “ningún impuesto sin representación” (*no tax without representation*). Es igualmente conocida la incidencia en el origen de la Revolución francesa la desigual distribución de la carga fiscal, ya que, en aquel país, como en el resto de Europa, los nobles y el clero gozaban de un tratamiento fiscal privilegiado. Las guerras han constituido, por otra parte, un factor importante en la extensión del sistema tributario. Por ejemplo, el impuesto sobre la renta fue implantado por primera vez en Gran Bretaña en 1799 para sufragar los gastos de las guerras contra Napoleón (Granados, 2013, p. 15).

Según Granados (2013) el impuesto sobre la renta en los Estados Unidos (*Income Tax*) constituye una importante fuente de ingresos desde 1913, año en que se adoptó la decimosexta enmienda a la Constitución. Anteriormente, el impuesto sobre la renta se había empleado como una medida durante la Guerra Civil que terminó en 1864. Asimismo, hubo un intento de restablecerlo durante la depresión de los años noventa del siglo antepasado (p. 16).

Este último intento fue frustrado por la Corte Suprema de Justicia, la cual, en el sonado caso de Pollack vs. The Farmer's Loan & Trust Company (1895) lo declaró como una violación al mandato constitucional en el sentido que los impuestos directos deben



ser distribuidos entre los Estados de acuerdo con sus habitantes. En 1909 el Congreso aprobó un proyecto de ley para gravar los ingresos que obtenían las corporaciones como un impuesto al consumo (*excise tax*) sobre el privilegio de hacer negocio corporativamente. El Congreso también propuso una enmienda a la Constitución con el objeto de promulgar una Ley del Impuesto Sobre la Renta (*Income Tax Law*) no basado en la población. La enmienda fue aprobada en 1913 y el impuesto sobre la renta se creó con una tarifa del 6 % sobre ingresos en exceso de US\$500 000.00. Durante la Primera Guerra Mundial, el impuesto mencionado fue rápidamente incrementado y se agregó un impuesto a los excesos en ganancias.

La Segunda Guerra Mundial colocó al impuesto en una encrucijada. Las exenciones fueron drásticamente reducidas y las tarifas drásticamente aumentadas. Se introdujeron las retenciones –cobro en la fuente o retención (*withholding*)– que, por mucho tiempo, se había empleado con efectividad en Gran Bretaña. En 1968, el Congreso decretó un 10 % adicional de impuesto (*surtax*) (Granados, 2013, pág. 18). En Guatemala nació el impuesto sobre la renta el 1 de julio de 1964. Ello, con el Decreto Ley 229. Actualmente, el impuesto sobre la renta está contenido en el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, con vigencia a partir del 1 de enero de 2013.

1.4. Antecedentes de la tributación en Guatemala

En Guatemala, a partir de la evidencia arqueológica del período Clásico (período que comúnmente se relaciona con el auge de la civilización maya), pueden establecerse actividades de producción, comercio e intercambio local e interregional que proveía a cada unidad política autónoma de los bienes necesarios para su subsistencia. Del contexto surgió otra actividad económica de gran importancia, el tributo. En el ámbito local, se supone que los señores recibían de los miembros un común tributo, principalmente en especie. Esto, por medio del trabajo en la agricultura y en obras de construcción masiva. Puede ser que la participación en las guerras de conquista también haya sido una forma de tributo (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales ICEFI, 2007).



El proceso de conquista y colonización española de América supuso para la Corona un esfuerzo organizativo y administrativo de grandes dimensiones. Este implicó el trasplante o creación de nuevas instituciones que facilitarían el control político y económico de las Indias, nombre con el que se conocieron los dominios españoles en el continente americano. La economía de la región entró en un proceso de inserción en la economía europea, caracterizada a partir del siglo XVI por la expansión del comercio y del mercado. Este proceso culminó a mediados del siglo XVIII y precedió la Revolución Industrial del siglo XIX. El sistema económico se fundamentó en la explotación de la fuerza de trabajo indígena, institucionalizada por la encomienda, lo que permitió al conquistador/colono, a la Corona y a la Iglesia católica asegurar los ingresos que, guardando las proporciones del caso, fueron necesarios para reafirmar su presencia en la región (ICEFI, 2007).

Según Brignoli, el tributo era parte fundamental de la economía. Esta dependencia ejerció una presión considerable sobre la población indígena, pues el ingreso debía mantenerse a pesar de epidemias, malas cosechas o desastres naturales. El pago del tributo en especie servía como base para el comercio, pues ponía en circulación gran cantidad de bienes de consumo. Entre estos maíz, trigo, algodón, madera, cacao e hilados y tejidos, que se vendían en subastas públicas (1989). “En suma, los productos comerciales para exportación (cacao y añil) y la fuerza de trabajo indígena fueron las bases de la organización y reproducción de una débil economía interna” (Palma Murga, 1998, pág. 13). En el reino de Guatemala se implementaron los mismos impuestos que en el resto del continente. La real hacienda contabilizaba una veintena de impuestos destinados a cubrir los gastos de funcionamiento de la administración local, entre los que encontramos el tributo, la alcabala, el quinto real, el papel sellado, el aguardiente y la pólvora. El desorden burocrático y la mala administración de los recursos existentes llevaron eventualmente al endeudamiento y a una permanente crisis fiscal. La crisis política incidió directamente en la crisis fiscal (ICEFI, 2007).

El ocaso del imperio español en América abrió espacios para que las élites criollas pudieran expresar sus intereses políticos y económicos. Con ello, Guatemala declaró su

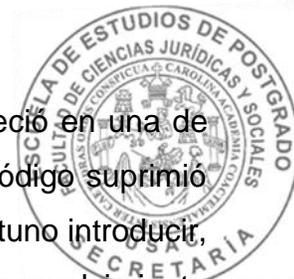


independencia en 1821, anexándose al nuevo imperio mexicano y, posteriormente, conformando la Federación Centroamericana. La recaudación tributaria en los primeros cuarenta años del siglo pasado, como era de esperar en el marco de una economía orientada hacia las exportaciones, continuó dependiendo de los derechos aduaneros. Esto, a pesar de la introducción de nueva legislación fiscal, cuyo propósito era gravar directamente la renta. No había manera de recolectar impuestos, pues las administraciones no contaban con personal calificado ni tampoco había recursos para pagar sueldos. La consecuencia directa fue el contrabando, principalmente desde Belice, lo que privó a la hacienda pública de los ingresos por alcabala (ICEFI, p. 66).

Después del fracaso de la Federación Centroamericana, el cual se debió en gran medida a la incapacidad de llevar a la práctica medidas que permitieran crear la base financiera necesaria para asegurar su existencia, Guatemala empezó su vida independiente con una estructura económica exhausta. Los liberales, fieles a su ideario político, trataron de impulsar una nueva política económica orientada hacia la libertad de comercio. Apoyaron la diversificación en la agricultura y favorecieron la actividad industrial, incluso tomando medidas proteccionistas que iban en contra de sus creencias. Sin embargo, la inestabilidad política, la debilidad de las instituciones y la crítica situación fiscal hicieron que estos esfuerzos fueran inútiles (ICEFI, p. 83).

El país se aseguraba ingresos por concepto de alcabala, tabaco, aguardiente y chicha. También estaban los ingresos por papel sellado, comparativamente inferiores. A pesar de las medidas que tomó el gobierno, los ingresos nunca fueron suficientes para cubrir los gastos. El sistema tributario guatemalteco había sido construido de acuerdo con las necesidades y circunstancias de cada época. La legislación tributaria era sometida, frecuentemente, a modificaciones cuyo propósito era satisfacer las necesidades inmediatas del Estado.

No fue hasta el 15 de septiembre de 1881 que se decretó el primer Código Fiscal de Guatemala (Decreto 263). Este cuerpo legal tenía como propósito consignar disposiciones adaptables al desarrollo de los intereses económicos del país, a la buena administración de las rentas públicas y a la seguridad de los derechos del erario. La



importancia de este decreto radicó en una reforma tributaria que estableció en una de sus secciones la estructura impositiva que debía regir en adelante. El Código suprimió impuestos, modificó otros y creó algunos más que el Ejecutivo creyó oportuno introducir, tanto para nivelar el presupuesto fiscal, como para favorecer el desenvolvimiento progresivo de la riqueza material del país. Fue con la emisión de este Código que Guatemala entró al período contemporáneo, considerando dentro de su articulado tres secciones que comprendían la organización de la hacienda pública, la dirección y administración de esas rentas y la parte de procedimientos destinados a conservar los derechos fiscales o la represión encaminada a evitar su violación (ICEFI, 2007, p. 106).

1.5. Tributo

Previo a iniciar el desarrollo del punto total de la investigación, es necesario prestar atención a los elementos esenciales que ayudarán a comprender de mejor manera el tema. Por esta razón, en este capítulo se desarrollará el tributo, tanto en lo que tiene que ver con su definición, como en su clasificación. Esto permitirá conocer aspectos básicos de la imposición, ofreciendo una mejor visión de las diferentes modalidades de los impuestos. Monterroso (2012) define la figura del tributo como: “Una prestación monetaria, coactiva, establecida por la ley y debida a la Administración Pública por la realización de un hecho lícito que manifiesta cierta capacidad económica del sujeto pasivo del tributo o contribuyente”.

Fonrouge (2004) dice que los tributos son “prestaciones obligatorias y no voluntarias, como reconoce toda la doctrina, que constituyen manifestaciones de voluntad exclusiva del Estado, desde que el contribuyente solo tiene deberes y obligaciones” (p. 250). Dice Sáinz de Bujanda (1977) que se entiende por tributo “toda prestación patrimonial obligatoria –habitualmente pecuniaria- establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados” (p. 22).

Según Costa (2001), desde un punto de vista sociológico, el tributo se define como



un fenómeno universal. Sus características particulares y su importancia respecto a los demás ingresos públicos varía en función de la organización política, especialmente la intervención del Estado en la economía y el tipo de relaciones entre gobernantes y gobernados y aún entre Estados diferentes, en casos de subordinación derivadas de guerras de conquista. En consecuencia, y sin perjuicio de reconocer las diferencias antes apuntadas puede afirmarse que en todas las épocas y lugares el Estado, en virtud de su poder imperio, ha exigido prestaciones para satisfacer la necesidad del grupo. Desde este punto de vista general, definimos el tributo como la prestación que el Estado exige unilateralmente a sus súbditos para cubrir sus gastos (p. 60).

El Código Tributario de Guatemala, Decreto 6-91 del Congreso de la República, en su artículo 9, define el tributo como “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”. Esta definición que es similar a la contenida en el Modelo de Código Tributario para América Latina realizado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias [CIAT] (2015). Este, en su artículo 13 expresa: “Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”. En conclusión, el tributo es toda prestación en dinero, determinado por ley, que exige el Estado en uso de su poder coercitivo, con la finalidad de recaudar los fondos necesarios para lograr su fin, es decir, el bien común.

1.5.1. Caracterización jurídica del tributo

Hay quienes ven en el tributo un ataque a la propiedad privada. No obstante, es todo lo contrario. Ciertamente es que la mayor parte de los ingresos son obtenidos recurriendo al patrimonio de los particulares, que deben contribuir en forma obligatoria. Pero no es menos cierto que la propiedad privada solo puede ser garantizada por el Estado si cuenta con los recursos tributarios suficientes para mantenerla. La caracterización jurídica del tributo es importante para establecer los elementos comunes a todas las especies, así como sus notas diferenciadoras de los ingresos públicos en general.



- a) Prestaciones en dinero y prestaciones en especie. Conforme a la economía monetaria vigente, las prestaciones tributarias son en dinero. Sin embargo, no es así en todas partes. En algunos países los códigos tributarios admiten que las prestaciones sean en especie. Lo importante es que la prestación sea “pecuniariamente valuable”, que concurren otros elementos caracterizantes y que la legislación lo admita.
- b) Exigidas en su poder de imperio. La prestación que configura el tributo se exige mediante la coacción, es decir, la facultad de “compeler” el pago de la exacción requerida. La coacción se manifiesta especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo. La “bilateralidad” de los negocios jurídicos es sustituida por la “unilateralidad” en cuanto al nacimiento de la obligación.

Para que el Estado pueda exigir contribuciones a las personas que se hallen en su jurisdicción, se lo dota del llamado “poder tributario”. Este poder es de naturaleza política, es expresión de soberanía. Es un poder inherente al de gobernar porque no hay gobierno sin tributos. Su contrapartida es el deber ético-político-social del individuo a contribuir al sostenimiento del Estado.

- c) En virtud de una ley. No hay tributo sin ley previa que lo establezca. Esto significa limitar formalmente la coacción y respetar el principio de legalidad. La potestad tributaria consiste en la facultad de dictar normas jurídicas creadoras de tributos, normas que, como todas las que establecen obligaciones, son reglas hipotéticas cuyo mandato se concreta cuando ocurren las circunstancias previstas en ellas. Tales circunstancias se denominan “hecho imponible”, y su acaecimiento traer como consecuencia que una persona deba pagar al Estado la prestación tributaria.
- d) Para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas. Por esa razón, el objetivo del tributo es fiscal. No obstante, esta finalidad puede no ser la única. El tributo puede perseguir fines extrafiscales, es decir, ajenos a la



obtención de ingresos, como los tributos aduaneros protectores, los tributos promocionales, las medidas impositivas con fines de desaliento o incentivo de ciertas actividades privadas (Villegas, 2012, p. 152).

1.5.2. Efectos de la tributación

Es imposible obviar los efectos que produce el fenómeno de la imposición producida como resultado del ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado. De todos los efectos, los que mayor atención han suscitado son los que se refieren directamente a la economía de los particulares. La mayoría de los autores indican que estos son la repercusión, con sus fases de percusión, traslación e incidencia. La difusión, la utilización del desgranamiento y la evasión (Ernesto, 1981).

1.4.2.1. La repercusión

La repercusión se refiere a la autorización que la ley otorga para trasladar la carga impositiva que genera un impuesto de una persona a otra. Este fenómeno ocurre en tres etapas. La percusión, que es el impacto inicial que le produce el gravamen al sujeto pasivo de la obligación, a quien afecta de forma directa e inmediata puesto que es quien ejecuta el hecho generador. La traslación, que es la posibilidad del sujeto afectado de trasladar el efecto económico a otro sujeto, quien a pesar de no haber realizado el hecho generador, se encuentra en la obligación de pagarlo. Y, la incidencia, la cual implica que este último sujeto que sufrió la traslación se encuentra en la imposibilidad de trasladar la carga del impuesto (Ernesto, 1981).

1.4.2.2. La difusión

La difusión es un fenómeno económico que consiste en la distribución de la carga económica del impuesto entre un número determinado de contribuyentes. Es decir, que al aplicar este impuesto, la carga se disipa entre distintas personas que se ven afectadas en su capacidad económica. Tal como se ha expuesto en la repercusión, cuando una persona no está en capacidad de poder trasladarlo a otra se da la incidencia con la que termina la repercusión. Además, se da otro fenómeno, el cual es conocido como difusión.



La persona quien soporta la carga tributaria, es decir, el pagador, es quien desembolsa la cantidad determinada por el impuesto. Por ende, sufre una disminución en su patrimonio y, por consiguiente, en su capacidad de compra (Ernesto, 1981).

1.4.2.3. ***El desgravamiento***

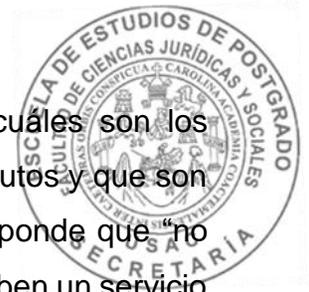
La utilización del desgravamiento como efecto de la tributación es un fenómeno netamente económico. Este se presenta cuando se quebranta el equilibrio económico por la supresión de un impuesto. Esto es posible porque existe la tendencia a implementar y aprovechar ventajas que logran la desaparición del gravamen. Cuando se trata este efecto, se debe partir del supuesto que el desgravamiento, es decir, el impuesto, es una carga económica y, cuando este se reduce o disminuye, las personas que estaban obligadas a su pago cuentan con más recursos o más dinero. Cuando un impuesto se reduce en su porcentaje (tasa), tiene como consecuencia una mayor capacidad económica en los particulares, quienes pueden utilizar el extra y canalizarlo hacia la obtención de satisfactores (Ernesto, 1981).

1.4.2.4. ***La evasión***

La evasión es uno de los efectos de la tributación que tiene más trascendencia jurídica. Consiste en la realización de una conducta ilícita del contribuyente para omitir el pago de los impuestos a los que se encuentra obligado. Dentro de sus efectos encontramos la elusión. Esta consiste en aprovechar las deficiencias inmersas en la estructura de la norma tributaria para alcanzar el fin económico de pagar menos impuestos. Es decir, evitar realizar el hecho generador y, por ende, el nacimiento de la obligación tributaria. Debe tomarse en cuenta que la evasión es un acto constitutivo de delito castigado por la ley penal de Guatemala (Ernesto, 1981).

1.6. **Clasificación del tributo**

Actualmente, dentro de la doctrina jurídica tributaria se acepta la existencia de una clasificación tripartida del tributo en impuestos, tasas y contribuciones especiales. La



razón de esto lo explica claramente Jarach (1982) al preguntarse “¿cuáles son los criterios que pueden ser elegidos para someter a los contribuyentes a tributos y que son adecuados para que el Estado logre su propósito?”. A esto, el autor responde que “no encontramos sino tres grandes categorías: someter a tributo a los que reciben un servicio del Estado, a los que reciben una ventaja u ocasionan un gasto, o a los que poseen la capacidad de pagar, o capacidad contributiva. Siempre, dentro del terreno teórico, distinguen tres categorías de tributos: los que corresponden al primer principio (tasas), al segundo (contribuciones) y al tercero (impuestos)” (p. 86).

No obstante, la clasificación de los tributos se ha relativizado porque, como dice Gianni (1957), la distinción es incierta y oscilante en los derechos positivos de los diversos países. Además, y tratándose siempre de prestaciones debidas al Estado en virtud de su poder de imperio, la regulación jurídica de todas las especies es sustancialmente la misma y, de hecho, las disposiciones legales más generales en materia tributaria se refieren indistintamente a todos los tributos (p. 44). A pesar de esto, la separación o clasificación de los tributos tiene un fundamento científico. Este atiende a determinados elementos específicos que surgen de la disparidad en la que se encuentra estructurado el presupuesto general del Estado aprobado cada año por el Congreso de la República y como fuente generadora de la obligación tributaria.

Existen otras clasificaciones, por ejemplo, la que divide a los tributos en no vinculantes (impuestos) y vinculantes. En los tributos no vinculantes no existe conexión del obligado con actividad estatal, es decir, el obligado no obtiene beneficio alguno. Por ello, su obligación nacerá ante un hecho o situación que, según la valoración del legislador, revele capacidad de contribuir al sostenimiento del Estado. Por ejemplo, el percibir una renta, poseer un patrimonio, realizar un gasto. No debe perderse de vista que la obligación tributaria debe ser gradual, tomando en cuenta los criterios más apropiados para determinar en números concretos cuál debe ser la cantidad adecuada del aporte de cada obligado (Villegas, 2012).

En los tributos vinculantes el hecho generador de la obligación tributaria está estructurado de tal manera que se integra por una actividad o gasto a cargo del Estado.



Esto, de alguna manera, afecta al obligado o repercute en su patrimonio. Debe tenerse en cuenta que la actividad o el gasto que realice el Estado debe beneficiar al obligado (como el servicio que presta el Registro General de la Propiedad o las municipalidades respecto al servicio de extracción de basura). No hay que perder de vista que en algunos impuestos vinculantes (tasas), la obligación surge ante el aprovechamiento del obligado sin que a este le interese requerir el servicio, ni su beneficio como consecuencia de él. Por lo tanto, la obligación nace ante la prestación del servicio y, en otros tributos vinculantes (contribuciones especiales), hay un gasto soportado por el Estado del cual se aprovecha el obligado. Este gasto genera la obligación de pagar el tributo dado que la actividad del Estado incrementa el valor patrimonial de los bienes del obligado (Villegas, 2012).

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República tiene su propia clasificación de tributos determinados por el artículo 10. “Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras”. Además, son desarrollados conceptualmente en los artículos del 11 al 13. La definición de impuesto es, por un lado, el tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente. La definición legal de arbitrio es, por otro lado, el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades. Asimismo, la contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales. La contribución por mejoras es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente el incremento de valor del inmueble beneficiado.

Dentro de la clasificación contemplada no se toman en cuenta las tasas y se dividen las contribuciones especiales en dos, clasificándolas como contribuciones especiales y por mejoras.



1.7. Clases de tributos

Con la finalidad aclarar de mejor manera la clasificación de los tributos, se definirá cada uno de los mismos.

1.7.1. Impuestos

Para el autor Vega (2000), la definición por él propuesta hace énfasis en las características propias de la tributación que se evidencian en grado sumo en el impuesto. La definición es la siguiente: “El impuesto es una prestación tributaria, en dinero o en especie, con destino al Estado o a una comunidad supranacional, como titular del poder imperio, de naturaleza definitiva, obligatoria, coercitiva y sin contrapartida directa a favor del contribuyente, establecida por autoridad de la ley, o de una norma supranacional, para el cumplimiento de los fines del Estado, o de la comunidad supranacional, y originada en virtud de la ocurrencia de un hecho generador de la obligación” (p. 717).

El artículo 2, numeral 2, literal c) de la Ley General Tributaria, número 58/2003, define el impuesto como: “Los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente” (Ley General Tributaria de España, 2003). Fonrouge (2004) lo define como: “Las prestaciones en dinero o especie exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles” (p. 255).

Las definiciones citadas concuerdan en que los impuestos se exigen por estar basados en una ley creada por el Estado, en que se establezca un hecho generador y que muestren la capacidad económica del sujeto responsable de su pago. Congruente con la argumentación anterior, los autores citados también consideran que la prestación puede ser en especie. Se estima que, en tiempos modernos, este tipo de pago puede presentar una serie de complicaciones. Ello, dado a que, si el Congreso de la República de Guatemala tomara a bien que un impuesto se pague en especie, este debe dejar lineamientos específicos para que esto se lleve a cabo. Como primer punto, el pago



mediante especie debe estar expresamente permitido por la ley, permitiéndose únicamente en casos excepcionales. Además, que los bienes a entregar le sean útiles al Estado. En este sentido, para la determinación de su valor deben ser evaluados por un panel de expertos.

Por ejemplo, que las empresas que se dedican a producir cemento en Guatemala, en lugar de cumplir con sus obligaciones tributarias a través de pagos a un banco del sistema, entregaran sacos de cemento al Estado con la finalidad que este los utilizara para la fundición, ampliación y mantenimiento de carreteras. No hay que considerar que el pago en especie de un impuesto actualmente sea imposible. Existe un caso en México. Ello, con la creación del Decreto que otorga facilidades para el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado. Este condona parcialmente el primero de ellos a las personas dedicadas a las artes plásticas para dar obras de su producción. Esto facilita el pago de los impuestos por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares. Este se publicó en el diario oficial de la Federación el 31 de octubre de 1994.

La ley otorga la facultad a las personas físicas que radiquen en México y que se dediquen a las artes plásticas de manera independiente a liquidar sus impuestos mediante la entrega de obras de su creación realizadas el año en que corresponda el pago. Para determinar el valor de las mismas, son revisadas por un comité formado por galeristas y representantes del Instituto Nacional de Bellas Artes y Literatura.

1.7.2. Tasas

Existen diversas definiciones de tasas, algunas limitan el alcance a servicios que benefician a una determinada persona (individual o jurídica), y otros que no comprenden únicamente los servicios estatales individualizados a contribuyentes en concreto, sino a aquellos servicios de utilidad a la gente en general. Para Jarach: “La tasa es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo” (1983, p. 234). Gianni (1957) sostiene que “la tasa constituye una prestación

debida por el desarrollo de una actividad del ente público que afecta particularmente al obligado” (p. 51).



Se considera que la tasa es el tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas actividades del Estado relacionadas directamente con el contribuyente. En conclusión, la tasa es aquella en la cual el hecho generador de la obligación tributaria está integrado por un acto que tiene relación con una contribuyente y otra actividad que debe estar a cargo del Estado, la cual afecta de alguna manera a dicho contribuyente (Valdés Costa, 2001).

La diferencia que existe con otros impuestos estriba en que el hecho generador de la tasa está integrado por una actividad a cargo del Estado, actividad que no se da en el impuesto y que es percibida por el poder tributario que ejerce sin que deba ejercer una acción o beneficio en concreto. En cuanto a la diferencia entre la tasa y la contribución especial, la primera requiere una actividad particularizada en el obligado, o que de alguna manera le ataña, a la vez que beneficia a la colectividad. En cambio, la contribución especial necesita de una actividad o gasto estatal que repercuta beneficiosamente en el patrimonio o la renta de una persona determinada (Villegas, 2012, p. 185).

1.7.3. Contribuciones especiales

La contribución “es una prestación tributaria establecida por la ley o con fundamento en la ley, a favor del Estado, como titular directo o indirecto en virtud de la realización actual o potencial de una obra o de la ejecución de una actividad de interés colectivo que no depende de la solicitud del contribuyente, pero le reporta beneficio, liquidada en función de ese beneficio y destinada a financiar la obra o la actividad de que se trate”. La “contribución” es una “prestación tributaria”, porque es fruto del poder imperio que ejerce el Estado y se establece sin mediar la voluntad del contribuyente, a pesar de que en los sistemas tributarios los ordenamientos tengan prevista la participación de los afectados en el proceso de definición de algunos de sus elementos esenciales y, en especial, de los criterios para determinar el grado de beneficio que reportan (Plazas Vega, 2000, p. 908).



La decisión de recurrir a la contribución como medio de financiación es del Estado y ante ella nada puede hacer el sujeto pasivo. Quizá esa característica es la que en mayor grado acerca la contribución al impuesto y la diferencia de la tasa. Ello, porque la contribución no depende, en absoluto, de la solicitud contribuyente. Es decir, no constituye una tasa. No obstante, por distribuirse entre los contribuyentes en función del beneficio que reportan de la acción estatal, tenga la estructura propia de un tributo vinculado. Es de importancia decisiva advertir que la actividad u obra a financiarse con la contribución debe tener un costo o una magnitud aritmética de referencia para el establecimiento del tributo. Este costo delimita la destinación específica que caracteriza al tributo en análisis. De no ser así, el ingreso en cuestión no se percibe por el Estado a título de contribución, sino de impuesto y, en ausencia de ese vínculo con la actividad a financiar, se debe agregar como recurso a la unidad de caja presupuestal.

El importe de la contribución se determina en función del beneficio que perciba el contribuyente de manera actual o potencial. Además, hasta la concurrencia del costo que demande la construcción, conservación o mantenimiento de la obra o actividad originaria. Así, la destinación específica de este recurso para la financiación de la actividad típica de tal manera al tributo que descarta su integración a la unidad de caja presupuestal y pone de presente que, si tal integración tiene lugar, no estaríamos propiamente en presencia de una “contribución”, sino de un impuesto. Esa doble sujeción de la cuantía al costo y al beneficio se concreta en la necesidad de que los ordenamientos regulen con precisión las condiciones de reparto de todo o parte del costo que se trate, y en función del provecho que deriven los contribuyentes (Plazas Vega, 2000).

1.7.4. Contribución por mejoras

Son las contribuciones especiales en las que el beneficio del obligado proviene de una obra pública que presuntamente beneficia a dicho contribuyente al incrementar el valor de su o sus inmuebles (Villegas, 2012, p. 197). Este tipo de tributos está legalmente normado por el Código Tributario en Guatemala, el cual, en su artículo 13, segundo párrafo, regula: “Contribución especial por mejoras es la establecida para costear la obra



pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación el gasto total realizado, y como límite individual para el contribuyente el incremento de valor del inmueble beneficiado” (Congreso de la República de Guatemala). De igual manera, el artículo 17 del Modelo de Código Tributario para América Latina creado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias establece que “el producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de la obra o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación” (CIAT, 2015).

Para que esto sea posible es necesario tomar en cuenta los siguientes presupuestos.

1. Que se especifique cuáles son los inmuebles valorizados por la obra pública. Para disipar la ambigüedad de este criterio se establecen bases concretas. Por ejemplo, la fijación de un determinado límite geográfico dentro del cual estén comprendidos los inmuebles que se considera valorizados.
2. Se especifique qué parte del costo de la obra debe ser financiada por los beneficiarios.
3. Se establezca cómo va a ser distribuida esa porción a cubrir entre esos beneficiarios. Para ello, se recurre a parámetros variables. Por ejemplo, la diferencia entre la distancia en kilómetros o metros de cada inmueble con relación a la obra.

Lo que interesa es que la contribución sea prudente y razonable con relación al presunto beneficio obtenido por el obligado, ya que este es el elemento justificativo del tributo (Villegas, 2012, p. 198).

En Guatemala, la municipalidad ha hecho uso de este tipo de contribuciones para financiar distintas obras que benefician al sector en donde se realizan. Por ejemplo, el proyecto denominado “CM-330”, segunda fase. Es decir, el Proyecto de Construcción Bulevar Acatán zonas 16 y 17 de la Ciudad de Guatemala. Este, a través de la resolución



número COM-374-05 emitida por el concejo municipal de la municipalidad de Guatemala el 2 de junio del 2005 resolvió aprobar dicho proyecto con un presupuesto de Q. 2 312 084.50, autorizando a la unidad de contribución por mejoras de la dirección de infraestructura de dicho órgano el cobro del 100 % del costo de la obra (Municipalidad de la Ciudad de Guatemala, 2005).

Es decir, que en virtud de que la municipalidad de Guatemala no tenía el presupuesto para poder financiar parte de la obra, esta fue cobrada a los beneficiarios en su totalidad. Ello, cobrándoles una cantidad fija sobre cada metro cuadrado (m²) por ellos poseído. En este caso, diez quetzales (Q. 10.00) por metro cuadrado (m²) a colegios y de cinco quetzales (Q. 5.00) por metro cuadrado (m²) a viviendas, terrenos y condóminos que salgan beneficiados por dicha obra. Otro ejemplo se obtiene del expediente número 549/2006 en el que una comisión de la Empresa Municipal de Agua solicita la aprobación del Proyecto de Drenaje Pluvial para el Sector Zona 16, en el cual se determinó que el costo total de la obra era de Q. 1 008 259.81 (Empresa Municipal de Agua, 2006).

El objetivo de este es la mejora del sistema de drenajes pluviales y sanitarios en el sector. Esto, toda vez que los existentes son deficientes debido a que su diámetro no permite manejar de manera eficiente la carga de la población actual. En ese sentido, la comisión determinó el importe a solicitar a través de la utilización de unidades denominadas “derrama unitaria”. Estas se cuantifican de acuerdo con la cantidad de metros cuadrados que tiene registrado cada inmueble que se beneficiará por el proyecto. En este caso, el costo de la red de drenaje pluvial sería cubierto en un 70 % por los vecinos y en un 30 % por la Empresa Municipal de Agua de la Ciudad de Guatemala. Por esta razón, se solicitó al concejo municipal aprobar el cobro de Q. 0.7702, Impuesto al Valor Agregado incluido, por concepto de valor de la derrama unitaria, el cual debe pagarse por metro cuadrado de cada inmueble que está dentro del área de influencia y que será beneficiado con el proyecto.

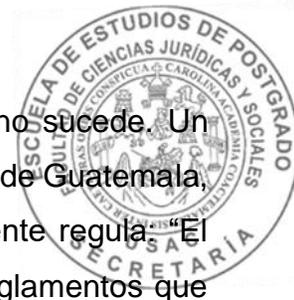


1.7.5. Arbitrios

Los arbitrios son una clasificación contenida en el Código Tributario de Guatemala, el cual se limita a definirlos como: “El impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades”. Osorio lo define como: “Derechos o imposiciones con que se arbitran –de ahí esta voz- fondos para gastos públicos, por lo general municipales” (1987, p. 63). La doctrina no los conoce como una clasificación del tributo como tal, y en muchas ocasiones encontramos que los asemejan a las tasas. Por ejemplo, la definición proporcionada por el Servicio de Administración Tributaria de Chiclayo, República de Perú, que los define como: “Una contraprestación por la prestación de un servicio público por parte de las municipalidades, es decir, son aquellas tasas que se pagan por la prestación, mantenimiento del servicio público, individualizado en el contribuyente” (Chiclayo, 2014).

Como se observa, la definición se acerca más a lo que son las tasas. Ello, dado que, según lo anteriormente citado, el pago se genera en virtud de una prestación de un servicio por parte del Estado a beneficio de una persona específica. Estos elementos que configuran una tasa. Sin embargo, en Guatemala la imposición y utilización de estos tributos tiene un límite. Las municipalidades no las pueden determinar a discreción debido a que únicamente el Congreso de la República puede decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales. Un ejemplo de arbitrio en Guatemala es la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Decreto 15-98 del Congreso de la República. En esta se encuentra en el segundo artículo de la norma lo siguiente: “El impuesto y multas a que se refiere la presente ley, corresponde a las municipalidades del país, para el desarrollo local y al Estado, para el desarrollo municipal (...). Dicha ley limita hasta incluso la facultad de la municipalidad de crear, suprimir o modificar las tasas del impuesto, únicamente regulándole un procedimiento para poder valorar los bienes inmuebles que vayan aumentando o disminuyendo su plusvalía.

En este sentido, se concluye que en Guatemala los arbitrios, aunque utilizados y definidos de igual manera que una tasa, no se aplican de la misma forma. Respecto a las tasas, la propia ley otorga la facultad a la entidad administrativa para que pueda modificar



sus aranceles por los servicios que presta, cosa que con los arbitrios no sucede. Un ejemplo de esto es lo regulado por el artículo 332 del Código de Comercio de Guatemala, Decreto 2-70 del Congreso de la República. Este, en su parte conducente regula: “El Ejecutivo, por intermedio del citado ministerio, emitirá los aranceles y reglamentos que procedieren”. Además, y con base en el artículo citado, el ministerio de economía, ente administrativo encargado del Registro General Mercantil de la República, el 28 de marzo del 2014 publicó el Acuerdo Gubernativo número 118-2014, el cual reforma el Acuerdo Gubernativo número 207-93 de fecha 11 de mayo de 1993. Es decir, el arancel del Registro Mercantil. Por esta razón, se evidencia la diferencia entre los arbitrios y tasas por la manera en que se crean.

1.8. Función de los tributos en la organización del Estado

Una observación de las necesidades humanas en general demuestra que estas son múltiples y aumentan en proporción directa a la civilización. Algunas son de satisfacción indispensable para la vida normal del hombre, pudiendo ser, a la vez, inmateriales (entre otras, intelectuales, religiosas, morales) o materiales (alimentación, vestido habitación, etcétera). Esta primera clase (necesidades individuales o privadas) se identifica con la propia existencia de las personas y son innatas en cada individuo aisladamente considerado. Su satisfacción puede ser indistintamente efectuada por el propio sujeto o incluso (en ciertos casos) por el Estado. Pero como el hombre, desde tiempos pretéritos, tiende a vivir en sociedad, surge un segundo tipo de requerimiento de grupo o colectivo, que difícilmente puede ser atendido solitariamente por el individuo. La vida colectiva engendra necesidades diferentes (por ejemplo, la seguridad, el transporte, las comunicaciones o el aprendizaje) (Villegas, 2012, p. 2).

En este sentido, Villegas (2012) indica que:

“desde los primeros conglomerados humanos, de tipo familiar o tribal, se percibe el interés comunitario de repeler las invasiones de los extraños como única forma de que la agrupación constituida conserve su individualidad y libertad de decisión. La necesidad se incrementa cuando, con el transcurso del tiempo, surge el Estado

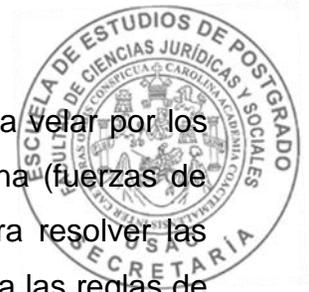


moderno. De igual manera, desde el inicio de la vida social surge la necesidad del orden interno. Para que la congregación conviva pacíficamente, y en forma tal que la reunión de individualidades traiga beneficios a los miembros integrantes, es imprescindible el reconocimiento de derechos mínimos que deben ser respetados y, por consiguiente, un ordenamiento normativo interno que regule la conducta recíproca de los individuos agrupados” (p. 3).

Esto lleva al concepto de las necesidades públicas. Cuando el individuo resuelve integrarse en una colectividad surgen ideales comunes que, en primer lugar, lo llevan defenderse de manera recíproca. Además, a crear normas de convivencia y velar por su acatamiento, así como buscar un medio para resolver las controversias y castigar las infracciones con el mayor grado de justicia. Estos ideales dan lugar a las necesidades públicas. Dice Jarach (1983) que “el concepto de necesidades públicas es coetáneo y consustancial con la existencia misma del Estado y su desenvolvimiento histórico” (p. 41). Como esas necesidades son de imposible satisfacción mediante esfuerzos aislados, el ser humano asociado tiende a buscar a alguien que aúne esos esfuerzos.

Desde los comienzos de la vida comunitaria se nota la predisposición a subordinarse a un jefe (patriarca, jeque, caudillo, cacique) o a un grupo dominante con el poder de mando suficiente como para dar solución a los problemas comunes de los grupos constituidos. Con la evolución que traen los siglos, las agrupaciones crecen y se perfeccionan, convirtiéndose en Estados a través de la conjunción de tres elementos, a saber, población, territorio y gobierno. Este último (gobierno), el cual pasa a estar orgánicamente constituido, es el representante del Estado y, como tal, ejerce su poder de imperio, sustituyendo al jefe de la Antigüedad. Es, entonces, el Estado representado por el gobierno quien resguarda la soberanía, impidiendo tanto las invasiones extranjeras armadas como los intentos de sometimiento por otras vías. Con este fin recluta soldados, provee de armas, organiza un ejército y toma medidas defensivas de la economía, etc.

Es el Estado, asimismo, quien dicta los preceptos normativos básicos, cuyos fines son a) regular la conducta social recíproca. b) Contar con la coercitividad suficiente para que tales preceptos normativos sean respetados. Y c) limitar la propia acción



gubernamental mediante las cartas fundamentales o constituciones. Para velar por los cumplimientos de estos preceptos, crea organismos de seguridad interna (fuerzas de policía). El Estado es el que organiza la administración de justicia para resolver las contiendas y aplicar las penalidades que correspondan a las violaciones a las reglas de convivencia. Las necesidades descritas reciben el nombre de necesidades públicas. Estas constituyen la razón de ser del Estado (dentro de lo que se considera Estado de derecho) y, por ende, las actividades que este (representado por el gobierno) realiza en con miras a la satisfacción de las necesidades públicas. Además, pueden constituir funciones públicas o servicios públicos (Villegas, 2012, p. 5).

Para movilizar las funciones y servicios públicos, y para que estos sigan siendo ejecutados ininterrumpidamente, el Gobierno debe, inevitablemente, ejecutar parte del dinero. Es decir, realizar las erogaciones que se denominan “gastos públicos”. Esto es así porque el Estado debe adquirir, por ejemplo, uniformes y armas para los soldados. Asimismo, debe proveer de edificios para que funcionen los tribunales de justicia, debe pagar sueldos a policías, jueces, diplomáticos y empleados públicos. Por otro lado, debe construir o pagar las construcciones de puentes, presas hidroeléctricas, hospitales y escuelas. Debe otorgar subsidios a entidades de bien público, etc. Pero el Estado (representado a través del Gobierno) solamente podrá hacer frente a estas erogaciones si cuenta con los medios pecuniarios. De ello se desprende que el gobierno debe tener ingresos, los cuales derivan de sus recursos públicos (Villegas, 2012, p. 6).

Estos ingresos pueden originarse de diferentes maneras. En algunas ocasiones surgen del propio patrimonio del Estado. Ello puede suceder, por ejemplo, en los siguientes casos: a) cuando el ente público explota, arrienda o vende sus propiedades mobiliarias o inmobiliarias. b) Cuando privatiza empresas públicas. c) Cuando obtiene ganancias a través de sus acciones en dichas empresas o en otras privadas en las que haya resuelto invertir. d) Cuando los ingresos se obtienen a través de otras actividades que resultan productivas. e) Donaciones y f) prestamos. No obstante, la mayor parte de los ingresos son obtenidos recurriendo al patrimonio de los particulares de forma coactiva y mediante los tributos. Tanto cuando el Estado efectúa gastos públicos como cuando por distintos procedimientos obtiene ingresos provenientes de sus recursos con la



finalidad de sufragar los gastos de los servicios públicos prestados para satisfacer las necesidades públicas, lo realiza para cumplir con su fin supremo el cual es el bien común (Villegas, 2012, p. 13).

En la Constitución Política de la República la obligación de contribuir a estos gastos públicos esta normada en el artículo 135 el cual indica: “Deberes y derechos cívicos. Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: a) Servir y defender a la Patria. b) Cumplir y velar porque se cumpla la Constitución de la República. c) Trabajar por el desarrollo cívico, cultural, moral, económico y social de los guatemaltecos. d) Contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley. e) Obedecer las leyes. f) Guardar el debido respeto a las autoridades. Y, g) prestar servicio militar y social de acuerdo con la ley.

En cuanto a dicha obligación, la Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado sobre el presente tema, de conformidad con las siguientes sentencias:

El Estado necesita recursos económicos, los cuales deben recaudar en la forma prevista por la ley, conforme el artículo 135, inciso d), de la Constitución Política de la República. De esa cuenta, toda persona (individual o colectiva) debe contribuir al sostenimiento del Estado en la medida de sus posibilidades económicas (capacidad contributiva) y en la proporción que corresponde. Dicha contribución es obligatoria, y atiende a la potestad del Estado para imponer por sí solo, sin sujeción a ninguna otra autoridad, obligaciones tributarias. Esas obligaciones de los contribuyentes frente al fisco nacen de las leyes –en sentido formal y material- que crean los tributos (impuestos, arbitrios, tasas y contribuciones especiales). La obligación tributaria nace por la sola voluntad del Estado, porque es este el que posee el *ius imperium* para someter al particular con la carga tributaria (Gaceta No. 99, 2011).

Respecto al tema de los impuestos, se considera que estos generalmente representan una cuota o parte del costo de producción de los servicios públicos

indivisibles que el Poder Público obtiene legalmente del contribuyente por razones de necesidad social. Esto genera que, como consecuencia, su pago constituya un deber para el contribuyente y, a la vez, sea un derecho para el Estado el percibirlos. Esto es lo que intrínsecamente se regula en el artículo 135, literal d) de la Constitución Política de la República (CC Gaceta No. 70, 2003).



Capítulo II

Tributos extrafiscales



2.1. Naturaleza jurídica y alcances del tributo extrafiscal

El punto de partida de este capítulo consiste en establecer si resulta admisible la existencia de una categoría conceptual autónoma denominada tributos extrafiscales o tributos no fiscales. O, por otra parte, si las finalidades recaudatorias de todo tributo pueden coexistir, o de hecho coexisten, con objetivos que carecen de naturaleza financiera (Gutierrez, 2003, p. 164). La doctrina tradicional en el derecho tributario identificó la función recaudatoria como elemento fundamental del tributo. Esto, como se desprende de la concepción expuesta a partir de la obra de Hensel. En ella se definió el impuesto como la prestación pecuniaria única o continuada que no representa una contraprestación especial. Asimismo, que es impuesta por una comunidad de derecho público para la obtención de ingresos a cargo de aquellos en quienes se verifica el presupuesto *de facto* al que la ley une la obligación de la prestación (Hensel, 1956).

Sin embargo, el desarrollo doctrinario más reciente ha rescatado la función no financiera de los tributos (para algunos denominados como tributos de ordenamiento). Por lo tanto, la destinación del tributo para cubrir los gastos del Estado es función principal de la institución tributaria. Ello, puesto que, ante la ausencia de la finalidad recaudatoria, la obligación patrimonial establecida por ley no correspondería a una obligación tributaria propiamente dicha, y se confundiría con exacciones patrimoniales de otra índole establecidas legalmente. De otro modo, no se justifica que la obligación tributaria deba tener en consideración la capacidad contributiva del sujeto obligado, puesto que es necesario medir el grado en el cual el sujeto pasivo del tributo ejercerá su deber solidario para contribuir a los gastos públicos. Luego, la invocación al principio de capacidad contributiva, sobre el cual se funda la estructura actual del derecho tributario, es consecuencia del otorgamiento de la función recaudadora al tributo. De ello, es factible concluir que, si bien es el elemento principal, el carácter financiero no es de la esencia de las instituciones tributarias (Gutierrez, 2003, p. 166).



El fundamento de la existencia de las obligaciones tributarias es la pertenencia de una colectividad organizada que exige la participación solidaria para cubrir los gastos públicos. Por esta razón, dicha contribución para financiar los objetivos comunes debe efectuarse de acuerdo con los parámetros derivados del principio de capacidad contributiva. Esto, bajo el supuesto de que no todos los miembros de la colectividad se encuentran en capacidad de contribuir de forma idéntica a los gastos estatales, que son de interés para la comunidad. El carácter principal que ostenta la finalidad recaudatoria del impuesto manifiesta la imposibilidad de estructurar una categoría autónoma que carezca en su totalidad de funciones financieras. Dichas funciones pueden coexistir con otras de diversa naturaleza e, incluso, pueden adquirir un papel secundario. En este caso, las funciones de recaudación se verán desplazadas por objetivos extrafiscales que coexisten, como se encuentra plasmado en diversos textos legislativos (Giannini, 1957).

La concepción normativa del tributo manifiesta que las finalidades extrafiscales o no exclusivamente recaudatorias, no solo corresponden a una de las posibilidades con las que cuenta el legislador a la hora de configurar un determinado tributo. De acuerdo con lo expuesto, la finalidad extrafiscal constituye un imperativo que, categóricamente, el propio legislador se impone para salvaguardar las garantías constitucionales del Estado social. Enmarcado en esta concepción de finalidad extrafiscal como imperativo de la figura tributaria, Fichera afirma que: “Uno de los aspectos esenciales de la actividad tributaria es la extrafiscal” (Fichera, 1973, p. 48). Ello, para concluir que los tributos deben obtener directa y autónomamente los fines del ordenamiento constitucional (Cortés, 1986).

Dada la imposibilidad teórica que supone que un tributo carezca de la finalidad recaudatoria, pero bajo el entendido de que las finalidades financieras pueden adquirir un papel de menor relevancia, debe considerarse la distinción efectuada por la doctrina. En esta se sintetiza de forma que permite el entendimiento de la problemática. Así, diferencia entre 1) los efectos no fiscales de los tributos derivados por naturaleza de todo gravamen impositivo. 2) Los fines no fiscales de los tributos, cuyo origen se encuentra representado en técnicas minoritarias, tales como deducciones, exenciones o disminuciones generales de la carga tributaria. 3) Los tributos extrafiscales propiamente

dichos, los cuales tienen atribuida una función extrafiscal coexistente o prevalente frente a la función recaudatoria, de desestímulo de conductas o consumo específicos. Categoría dentro de la cual se encuentran los tributos medioambientales (Maillo, 2000).



Sobre los efectos no fiscales de la tributación, puede afirmarse que todo tributo implica, necesariamente, la realización de efectos extrafiscales. Ello, en la medida que estimula o desincentiva determinadas conductas de los particulares, sin que de esto pueda afirmarse la existencia de verdaderos tributos extrafiscales (Gutierrez, 2003, p. 168). Como ejemplo de los tributos indicados, se encuentra el impuesto sobre tierras infrautilizadas del ordenamiento jurídico tributario español. En este, el sujeto pasivo del gravamen efectúa el pago por no utilizar tierras productivas de su propiedad. En caso de obtener una recaudación relevante derivada del tributo, indicaría un fracaso de la política utilizada por el Estado.

Los denominados tributos extrafiscales, en realidad, corresponden a tributos que tienen atribuidas funciones que expresamente coexisten con la finalidad de recaudo. Cuestión en la cual lo financiero puede ser, incluso, residual. De lo anteriormente expuesto se deduce que la naturaleza extrafiscal del tributo debe estar presente en el hecho generador, la base gravable, el sujeto pasivo y la tarifa del tributo. Asimismo, debe atenderse de cada uno de los elementos estructurales del impuesto y, por ello, el carácter de desincentivo de determinadas conductas. En este caso, se atenta contra el ecosistema y se debe ser coherente con la obligación tributaria. Otro punto a considerar lo constituye el análisis del destino que debe darse a la recaudación específica del tributo de carácter extrafiscal.

En principio, podría afirmarse que, dada la función no fiscal, la destinación de los recursos producto de un tributo no recaudatorio debe dirigirse de manera específica a la finalidad encomendada al impuesto. No obstante, este condicionamiento en cuanto al destino del recaudo no resulta igualmente viable en el caso de los tributos que pretenden desincentivar conductas. En este preciso caso, la destinación del producto del impuesto a las finalidades ambientales no resulta imperativa, máxime cuando el objetivo recaudatorio es meramente subsidiario. En otros términos, dado que la función financiera



de los tributos cumple un papel residual o de desecho en el caso de los impuestos con verdaderas funciones extrafiscales, la afectación de los recursos a la actividad que se pretende promover no es imperativa, pues el instrumento de promoción no es recaudatorio (Gutierrez, 2003, p. 170).

En este sentido Gonzales afirma que este es el supuesto en que se encuadran diversos gravámenes sobre el juego. Legalizado, pero todavía enjuiciado negativamente, el legislador intentará que el producto de la fiscalidad sobre el juego sirva, si bien no para paliar los daños sociales de los que se considera causa principal, sí al menos para aliviar las penas que padecen sectores de nuestra sociedad especialmente necesitados (1995).

2.2. Legitimidad constitucional de los impuestos con fines extrafiscales

La extrafiscalidad, tal como se mencionado con anterioridad, no se encuentra de manera expresa en la Constitución. Solo a través de la interpretación de varios preceptos constitucionales es posible llegar a su legal existencia. Son muchos los preceptos constitucionales los que permiten dar cobijo al tributo con fines no fiscales. Se entiende que están avalando de alguna manera este fenómeno al proteger aquella finalidad extrafiscal. El artículo 119 de la Constitución Política de la República indica lo siguiente: “Obligaciones del Estado. Son obligaciones fundamentales del Estado: a) Promover el desarrollo económico de la nación, estimulando la iniciativa en actividades agrícolas, pecuniarias, industriales, turísticas y de otra naturaleza. b) Promover de forma sistemática la descentralización económica administrativa para lograr un adecuado desarrollo regional del país. c) Adoptar las medidas que sean necesarias para la conservación, desarrollo y aprovechamiento de los recursos naturales en forma eficiente. [...] n) Crear las condiciones adecuadas para promover la inversión de capitales nacionales y extranjeros”. El artículo citado no menciona explícitamente la función de los tributos extrafiscales, pero sí permite al Estado el desarrollo de funciones relativamente extrafiscales, las cuales tienen como motivo principal el desarrollo económico de la nación, estimulando la iniciativa de actividades industriales.



Por último, el artículo 239 de la Constitución, el cual podría introducir las atribuciones extrafiscales a la legislación guatemalteca. Este indica lo siguiente: “Principio de Legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) el hecho generador de la relación tributaria. b) Las exenciones. c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria. d) La base imponible y el tipo impositivo. e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos. Y, f) las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas *ipso jure* las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Puesto que en dicho artículo se le otorga a la Administración Pública la potestad de crear impuestos (con el fin deseado que en este caso es extrafiscal), para lograr por medio de ellos un beneficio para el país (por beneficio no se hace referencia a una mayor recaudación económica, sino que un beneficio social, lo cual es el fin de los impuestos extrafiscales). El artículo 239 constitucional puede ser la base para la incorporación de los tributos de naturaleza extrafiscal. Es decir, fuera de los planeados para el gasto público. Ello, con la finalidad de regular el desarrollo social, político y económico del país.

También debe tomarse en cuenta que la Constitución Política de la República considera como derecho social la protección al patrimonio natural. Esto se encuentra contenido en el artículo 64. La Asamblea Nacional Constituyente consideró de interés nacional la conservación, protección y mejoramiento del patrimonio natural de la nación. El Estado fomentará la creación de parques nacionales, reservas y refugios naturales, los cuales son inalienables. Una ley garantizará su protección y la de la fauna y flora que en ellos exista. Por lo que la aplicación de un tributo extrafiscal ambiental en el país, como una manera de protección al patrimonio natural de la nación, es posible. La extrafiscalidad no solo es legítima, sino que también es positiva, pues se utiliza para construir un vehículo



adecuado para alcanzar objetivos constitucionales. Por esta razón, sus efectos, existencia y utilización merecen ser estudiados.

2.3. Extrafiscalidad y capacidad contributiva

Se podría argumentar que existe incompatibilidad entre los tributos extrafiscales y el principio de capacidad contributiva, postulado fundamental de la tributación. Ello, dado que la capacidad contributiva del sujeto debe ser consultada en virtud de su contribución a los gastos del Estado. Esta hipótesis podría sustentarse en que, ante la ausencia de un interés de cobertura de los gastos públicos, no sería esencial invocar el principio de capacidad contributiva para determinar en qué medida se contribuye al fin solidario. Ante la posible pugna entre las funciones extrafiscales y el principio de capacidad contributiva, cabe definir de forma sintética dicho postulado como principio límite del derecho tributario moderno. Moschetti define la capacidad contributiva como “la capacidad económica considerada idónea para realizar en el campo económico y social, las exigencias colectivas recogidas en la Constitución” (p. 59). Los tributos con funciones no financieras no pueden apartarse del principio de capacidad contributiva, pues, de lo contrario, prevalecería un interés específico sobre la justicia tributaria.

El principio de capacidad contributiva queda un tanto difuminado en la imposición extrafiscal, ya que la finalidad de interés general perseguida puede conducir a que quien adecue su conducta al fin extrafiscal vea reducida su deuda tributaria. Ello, aun teniendo la misma capacidad económica que otro sujeto que, por despreciar aquella finalidad, se ve obligado a pagar más impuestos. En la medida que el principio de capacidad contributiva pierda protagonismo en la extrafiscalidad, el principio de igualdad deberá tomar como criterio de contraste la finalidad extrafiscal, ya que la diferencia de la carga fiscal entre los obligados tributarios no vendrá dada tanto (ni solo) por la desigualdad de capacidades económicas, como por la diferencia de cumplimiento de la finalidad extrafiscal. Así, puede suceder que un impuesto que grave actividades económicas contaminantes obligue a pagar más a un sujeto que a otro. En este sentido, a pesar que sus actividades generen la misma riqueza, las del primero contaminarán más que las del segundo. Por lo tanto, en esta clase de impuestos hay que integrar al fin extrafiscal en el



principio de igualdad, lo cual incorporará como criterio constante el objetivo **extrafiscal** (Alabern, 2009, p. 74).

2.4. Riqueza virtual, riqueza potencial e impuesto extrafiscal

Al hacer un análisis sobre el principio de capacidad contributiva se debe rechazar una concepción excesivamente amplia de la riqueza gravable que pudiera, incluso, justificar un impuesto sobre la riqueza virtual. Ello, dado que esta última constituye una magnitud insuficiente para fundamentar la existencia de un tributo. El principio de capacidad económica no autoriza gravar cualquier tipo de riqueza potencial. Sucede que, si se adopta un concepto flexible de riqueza potencial que abarcara prácticamente todo tipo de riqueza factible o posible, directa o indirectamente generable por el contribuyente, se tendría que justificar el gravamen de la riqueza que en realidad no existe.

Parece razonable considerar que la riqueza potencial es aquella ganancia que, utilizando medios ordinarios, se podría obtener y no se obtiene. En otros términos, se podría afirmar que es la que se podría conseguir si se actuase de forma diligente. Precisamente por ser potencial, no es riqueza efectiva. No hay que asimilar la riqueza potencial con la riqueza sometida a un régimen de estimación objetiva, ya que en este último caso, sí es real y efectiva, aunque su cálculo solo sea aproximado. Es decir, la riqueza existe, aunque su determinación resulte imprecisa y, por ello, se gravan riquezas inexistentes, anomalía que se corrige estableciendo este régimen de determinación de bases con carácter voluntario (Alabern, 2009).

A juicio de Alabern (2009),

“la renta, y en general, la riqueza potencial, solo se debería gravar cuando se pudiera identificar o, al menos, aproximar a una auténtica renuncia de una riqueza que ya se tiene o de la que ya se puede, prácticamente, disponer como podría ocurrir cuando su disfrute efectivo dependiera de un acto puramente formal, cuya no realización podría, incluso, interpretarse como una renuncia. Pero cuando para obtener un beneficio sea necesario, a modo de contraprestación, efectuar un



trabajo o un servicio, emplear un esfuerzo o realizar una inversión, no debería haber gravamen, ya que un impuesto así recaería sobre una riqueza que materialmente no se tiene y de la que precisamente consta su inexistencia” (p. 81).

Por ejemplo, un catedrático de universidad que, además de su salario ordinario, puede fácilmente obtener otras cantidades en concepto de conferencias, docencia impartida en cursos de especialización, etc. ¿Por qué no imputárselas aunque realmente no las haya recibido? Y, así, se podría razonar respecto de otros muchos trabajos y profesiones, debiendo en todos los casos contestar negativamente a esta pregunta. Se argumentará que se trata de unas rentas que nunca se llegaron a obtener. Gravando estas riquezas se podría atentar contra la más elemental libertad personal sobre su trabajo. Esto, toda vez que se debe respetar la libertad personal para trabajar más y, por lo tanto, obtener más rentas. Asimismo, la de trabajar menos y poder dedicar más tiempo al ocio. Solo cuando a través de esta actitud se pudiera perjudicar seriamente a la sociedad, podría estar justificada ante intromisión de este tipo. No obstante, respetando siempre el principio de proporcionalidad y sin buscar en el principio de capacidad contributiva el fundamento de tan singular intervención, el cual habría que justificar sobre la base de otros principios constitucionales distintos.

2.5. Definición de tributo extrafiscal

El tributo extrafiscal es aquel impuesto que satisface un interés público específico de manera directa (García, 2011). También puede definirse como: “Aquel que fundamentalmente persigue fines ajenos a los estrictamente recaudatorios, normalmente vinculados a objetivos ecológicos o de política socioeconómica. La extrafiscalidad no está expresamente reconocida en la Constitución, ya que son muchos los preceptos constitucionales que permiten dar cobijo al tributo con fines no fiscales” (Alabern, 2005, p. 61).

Los tributos extrafiscales son aquellos que en su fundamento y estructura están concebidos para lograr una finalidad de carácter no fiscal, es decir, son los que se configuran internamente pensando en este propósito. Así, en aras a su logro conforman



sus elementos esenciales. El factor extrafiscal no adviene al tributo como un añadido, como si de un aditamento se tratara, sino que se imbrica en la propia estructura interna de este. Dentro de la extrafiscalidad cabe distinguir, por un lado, los tributos que son genuinamente recaudatorios, pero que contienen elementos extrafiscales ajenos a la finalidad fiscal. Por otro lado, aquellos que en su fundamento y estructura están concebidos para lograr un objetivo de carácter extrafiscal. En rigor, solo estos últimos pueden calificarse de tributos propiamente extrafiscales.

Un ejemplo de esta clase de gravámenes lo constituyen los derechos de aduana. Esto especialmente en las últimas décadas, en las que la tendencia a liberalizar los intercambios comerciales ha reducido la intensidad recaudatoria que tiempo atrás tuvieron dichos tributos. Los impuestos aduaneros son unos impuestos indirectos que no se limitan a sobregravar determinadas operaciones que son índice de riqueza, sino que el tributo se encuentra internamente en función de la finalidad extrafiscal, que en los derechos de importación consiste fundamentalmente en la protección de la producción interior. Asimismo, en los derechos de exportación radica en evitar un desabastecimiento de productos que son esenciales en el mercado interno.

La descripción de los tributos genuinamente extrafiscales nos lleva a excluir de esta categoría a una serie de impuestos que tradicionalmente se han considerado extrafiscales o de ordenamiento, pero que solo de manera inadecuada merecen esta clasificación. En rigor, serían impuestos extrafiscales impropios. Así sucede, por ejemplo, con los impuestos que gravan el tabaco o los juegos de azar. Es verdad que estos tributos desprenden cierta extrafiscalidad, ya que a través de ellos se pretenden reducir determinados actos contrarios a la salud o frenar algunos hábitos sociales. Se afirma que con esta carga fiscal se desea que los actos gravados decrezcan en número, demostrando con ello una clara finalidad extrafiscal. No obstante, este es el único objetivo extrafiscal de dichos gravámenes, cuyo contenido y estructura son análogos a los genuinamente fiscales. Es decir, pretenden conseguir la finalidad extrafiscal simplemente a partir de una sobreimposición de determinadas operaciones que perfectamente podrían quedar sujetas a un tributo fiscal.



Esto se debe a que sus objetos imponible recaen sobre las mismas manifestaciones de riqueza susceptibles de ser gravadas por un impuesto fiscal. Sus hechos imponible contienen unos actos que bien podrían integrar los hechos imponible de aquellos tributos. Lo mismo sucede con sus elementos cuantitativos, que no se diferencian de los que podrían adoptar los impuestos fiscales. Es decir, la peculiaridad de esta clase de tributos radica en la mayor carga fiscal que ejercen sobre las conductas que pretenden reducir, de tal forma que su finalidad extrafiscal se manifiesta simplemente a través de un aumento de la presión fiscal sobre las operaciones indeseadas. Sin embargo, por lo demás, apenas si se diferencia de los impuestos fiscales. No es extraño que, con frecuencia, provoquen una doble tributación (Alabern, 2009).

2.6. Características de los tributos extrafiscales

Las notas definitorias de esta clase de impuestos son la clave para poder calificar de extrafiscalidad un determinado tributo. Como primer punto, se debe terminar si el gravamen está afecto a un gasto específico. El hecho de que sea una característica que con mucha frecuencia acompañe a estos gravámenes, no significa que constituya un requisito necesario de este fenómeno. Un tributo puede ser claramente extrafiscal sin estar afecto a un determinado gasto, y puede ser genuinamente fiscal y su recaudación queda vinculada a una concreta finalidad, como la de recaudar para cumplir los fines del Estado. A efectos de calificar un tributo como extrafiscal, la afectación es irrelevante. Las características de los tributos extrafiscales son los siguientes.

1. El tributo debe perseguir con claridad una finalidad no recaudatoria que debe deducirse del articulado de su ley reguladora, sin que sean suficientes las explicaciones que puedan contenerse en su exposición de motivos, que no pocas veces expresan intenciones extrafiscales no avaladas después por la parte dispositiva de la norma jurídica.
2. La estructura interna del tributo debe impregnarse de los aspectos extrafiscales, de tal forma que no advengan al gravamen como si de un añadido se tratara, sino que deben informar sus elementos esenciales con tal intensidad que sin esas



notas extrafiscales el impuesto perdería su lógica interna y quedaría notablemente desfigurado. No basta la mera incorporación de un beneficio tributario aislado y, por tanto, prescindible, para atribuir naturaleza extrafiscal a un tributo. Es necesario que el factor extrafiscal esté en sus elementos esenciales, particularmente en los cuantitativos, a fin de que logre modular la carga tributaria en función de la finalidad extrafiscal. En efecto, esta clase de elementos cobra especial relieve en los tributos propiamente extrafiscales, porque al tener que cuantificar los aspectos de esta naturaleza, se ven constreñidos a introducir magnitudes que carecen de traducción económica inmediata, circunstancia que les confiere una singular señal de identidad.

3. El tributo debe fomentar las conductas u operaciones acordes con la finalidad extrafiscal perseguida, para lo cual es necesario que incorpore mecanismos que reduzcan la carga tributaria cuando los contribuyentes realicen actos encaminados al logro de la finalidad extrafiscal y viceversa, esto es, que la aumenten cuando muestren una actitud contraria a la misma (Alabern, 2009).

Conviene señalar que, en la medida en que la extrafiscalidad puede aparecer con distinta intensidad en un gravamen, hay que admitir que existe cierta gradación en la materia. Esto no impide que pueda hablarse de tributos propiamente extrafiscales cuando este fenómeno supere un determinado umbral de intensidad, circunstancia que habría que valorar en cada caso de acuerdo con las características expuestas.

2.7. Clases de tributos extrafiscales

2.7.1. Según el grado de extrafiscalidad que haya en el tributo: extrafiscalidad propia e impropia

Desde el principio, el tributo fue concebido con el fin de recaudar, es decir, allegar recursos financieros a las arcas del Estado para que, posteriormente, este disponga de los mismos en beneficio de toda la colectividad. Este fin fue reconocido sin objeciones. Incluso, se le designó por parte de la doctrina clásica como la única finalidad instrumental



que poseía esta institución jurídica. Sin embargo, con el transcurrir del tiempo, se fue dotando a la figura del tributo de fines adicionales a la mera recaudación, dando origen a la denominada finalidad extrafiscal.

Ante esta dicotomía de funciones fiscal/extrafiscal, se intentó vanamente diferenciar los tributos en dos grupos. Ello, teniendo en cuenta esta divergencia de fines. Así, se dio a entender que cada tributo solo puede poseer uno de estos fines. No obstante, ambas funciones coexisten dentro del tributo, y esto se sustenta en dos razones. a) Teniendo en cuenta que los Estados no son autosuficientes para poder financiarse por completo, todo cobro que sea de naturaleza tributaria, en tanto existan necesidades financieras e independientemente de la alícuota cobrada, será destinado para el sostenimiento del Estado y el cumplimiento de sus fines. Y, b) en tanto que todo tributo es la manifestación de una disposición normativa, este incide sobre la conducta de los sujetos que interactúan en el mercado. Por esta razón, es común que, dentro de los límites legales, los individuos eligen la opción menos costosa por medio del planeamiento tributario, a fin de maximizar sus ganancias. Así, al haberse reconocido que la función recaudatoria y extrafiscal coexisten en todos los tributos, lo correcto es únicamente hacer referencia a la prevalencia de una u otra función en cada caso en concreto, ya que, de acuerdo con las consideraciones antes expuestas, no existen tributos netamente recaudatorios o puramente extrafiscales (Fonrouge, 2004, p. 318).

En cuanto a los denominados tributos extrafiscales, que deben ser entendidos como aquellos tributos en los cuales prevalece la función extrafiscal sobre la recaudatoria, la doctrina los diferencia en propios e impropios. Ello, teniendo en cuenta el grado de intensidad que posean respecto del fin recaudatorio y, en tanto que su gravamen constituya o no una sobreimposición. De acuerdo con esta clasificación, se indica que la mayoría de supuestos gravados por el Impuesto al Valor Agregado serían tributos extrafiscales impropios, pues su alícuota podría subsumirse dentro del impuesto que grava la manifestación de riqueza aumentando la cantidad a pagar. Por otro lado, el pago de un impuesto que se imponga sobre los terrenos sin construir, sería un tributo extrafiscal propio, pues se alejaba del fin contributivo porque simplemente buscaba

incentivar que se exploten económicamente los terrenos con el fin de dinamizar la economía (Orihuela, 2017, p. 5).



2.7.2. Atendiendo a si estimula o desestimula la economía

El Instituto del Tributo es uno entre otros instrumentos con los que cuenta el Estado para hacer efectivos los mandatos constitucionales sobre política social y económica. Así, el tributo se utiliza en dos sentidos opuestos. Bien para estimular, bien para desestimular determinadas actividades. Por ejemplo, puede promocionar la vivienda o puede dificultar o gravar más determinados consumos como la gasolina. Aquí no se cumple perfectamente el principio de capacidad económica, pues entrará en escena, por ejemplo, el interés del Estado a que los ciudadanos tengan una vivienda digna. De esta forma, el principio de capacidad económica no se cumplirá íntegramente, pues otros valores constitucionales saldrán a la luz.

En caso de desestimulo, esta finalidad de desincentivar u obstaculizar una determinada actividad se realiza de diferente forma. La que es objeto de este trabajo es la extrafiscalidad, esto es, la creación de un tributo *ex novo*, es decir, que cuente con un elemento no recaudatorio, como se vio en el epígrafe anterior. Otro medio puede ser establecer un recargo sobre un impuesto base, no creando un impuesto *ex novo*. En este caso, el recargo tendrá carácter extrafiscal, sin que lo tenga necesariamente el impuesto base. Sin embargo, casi no se aplica por su carácter marcadamente impopular (Pardo, 2006).

Cabe reflexionar ahora sobre si los impuestos especiales son realmente tributos extrafiscales, pues hay que recordar que aquí se está desestimulando el consumo de determinadas sustancias, como pueden ser el alcohol, el tabaco o los hidrocarburos. Se debe recordar que los impuestos especiales son impuestos indirectos que gravan el consumo de determinados bienes que son particularmente perjudiciales para el medioambiente o para la sociedad. Si se analiza un poco, estos bienes son inelásticos, lo cual quiere decir que, aunque aumente el precio, no disminuirá el consumo. Por ello, no es la mejor vía para obstaculizar este consumo. Así, por mucho que las exposiciones

de motivos de las leyes que los regulan fundamenten esta gravosidad tan fuerte en los costes sociales de estos bienes, lo cierto es que son impuestos recaudatorios



Además, no se da tampoco la nota de la extrafiscalidad al no proponer un consumo alternativo menos gravoso para el sujeto pasivo, como sí ocurre en los tributos extrafiscales en general. Esto es, si se deja actuar de una determinada manera, se le premia. También se utiliza el tributo para estimular determinadas actividades. Es el caso de estimular, incentivar o premiar. Este estímulo también ha de fundamentarse en principios constitucionales que justifiquen el trato fiscal. El Estado cuenta con numerosos instrumentos para cumplir los objetivos que marca la Constitución. Así, estos tratos fiscales mejores pueden afectar a cualquier elemento de la estructura del tributo. En este sentido, se utilizan exención, no sujeción, minoraciones de la base, tipo de gravamen o minoraciones de la cuota (Valerio, 2016, p. 19).

2.8. Aproximación a la tributación medio ambiental en Guatemala

En Guatemala existen una diversidad de leyes que tienen relación con el resguardo y protección de los recursos naturales que este país contiene, incluyendo entre estos la vida silvestre. Entre dicha normativa se encuentra la siguiente.

1. Ley de Protección y Mejoramiento del Medioambiente, Decreto 68-86 del Congreso de la República.
2. Ley General de Caza, Decreto 8-70 del Congreso de la República.
3. Ley de Hidrocarburos, Decreto 109-83 del Congreso de la República.
4. Ley de Áreas Protegidas, Decreto 4-89 del Congreso de la República.
5. Ley de Minería, Decreto 48-97 del Congreso de la República.



6. Ley de Comercialización de Hidrocarburos, Decreto 109-97 del Congreso de la República.
7. Ley de Creación de la Autoridad para el Manejo Sustentable de la Cuenca y del Lago de Amatitlán Decreto 64-96 del Congreso de la República.
8. Ley Forestal, Decreto 101-96 del Congreso de la República.
9. Ley Reguladora del Registro, Autorización y Uso de Motosierras, Decreto 122-96 del Congreso de la República.
10. Ley de Incentivos Forestales para Poseedores de Pequeñas Extensiones de Tierra de Vocación Forestal o Agroforestal, Decreto 51-2010 del Congreso de la República.

Las normas antes descritas son prueba del interés nacional de conservar, proteger y mejorar el patrimonio nacional de la nación. Con la emisión de dichas leyes por parte del Congreso se fomenta la creación de parques, reservas y refugios naturales, protegiendo de esta manera la flora y fauna que en ellos exista. A pesar de existir legislación medioambiental en Guatemala, todas enfocadas a la protección de los recursos naturales del Estado, ninguna de las normas anteriormente descritas contiene una orientación fiscal. Es decir, aunque socialmente este aceptado que el medioambiente debe protegerse, el Congreso de la República no ha implementado tributos para combatir contaminación de ríos y lagos, deforestación, caza de animales en peligro de extinción y uso desmedido de los patrimonios naturales en general.

En su mayoría, las normas medioambientales en Guatemala optan por asignar una porción del presupuesto nacional del Estado a las instituciones existentes, o crear otras nuevas para cumplir con su propósito. Ello, sin considerar de donde obtendrán los fondos o si los mismos serán suficientes para alcanzar los objetivos propuestos. Además de los fondos, también puede observarse que el Congreso de la República ha optado por

penalizar todas las acciones contrarias a lo que se pretende proteger, como, por ejemplo, las sanciones que encontramos en la Ley General de Caza y la Ley Forestal.



La Ley General de Caza fue creada para proteger, incrementar y conservar la riqueza representada por la fauna silvestre y para evitar la extinción de las especies zoológicas a causa de la explotación inmoderada sin la observación de normas que determinen su racional aprovechamiento. El objeto de la ley en cuestión es normar las condiciones técnicas y legales de la caza de animales y los procedimientos aplicables para la conservación, incremento y aprovechamiento de las especies que constituyen la fauna silvestre. Si no se cumple con dichas condiciones, la ley regula una serie de faltas y sanciones (delitos) imponibles a aquella persona que no se ajuste a lo preceptuado por la norma. Es decir, quien caza sin licencia o caza animales en peligro de extinción, quien venda sin estar autorizado para hacerlo, quien transporte animales en forma indebida, etc.

Pese a que la ley obliga a obtener una licencia para poder comercializar con los animales obtenidos producto de la caza, y exige un impuesto para su venta, esta se refiere a la obtención de un lucro con los animales cazados, no en sí a la utilización de un impuesto extrafiscal con la finalidad de disminuir la caza y venta de animales silvestres. Con la Ley Forestal sucede algo similar, dado que regula una serie de sanciones y delitos a las personas que provocan un incendio forestal, que talen arboles sin licencia, o bien aprovechen productos forestales sin autorización alguna.

Estos ejemplos dejan claro que las políticas aplicadas por el Estado de Guatemala para desincentivar que se haga o no algo (que no es socialmente bien visto), es convertir dicha acción en un delito penado con prisión. Estas políticas no son funcionales, pues, como ha mencionado previamente, las instituciones encargadas de aplicar las sanciones e infracciones a quienes no cumplen con la ley no tienen los recursos suficientes para poder vigilar que las acciones penadas no se realicen. Así, cumplen sus recursos de manera incompleta y destinan fondos a departamentos específicos únicamente para no incumplir la ley.



Ahora bien, si este enfoque no ha funcionado, ¿acaso no sería prudente buscar otras opciones de resguardo de los recursos naturales? Por ejemplo, una sanción pecuniaria por el uso (sin autorización) de dichos recursos. Esto es factible siempre que se regule apropiadamente y se establezcan limitaciones para la explotación de los mismos, tratando de no caer en el principio de quien contamina debe pagar. Esto será desarrollado en el siguiente punto.

2.9. Principio “quien contamina paga”

Según Muñoz (2017), el principio de quien contamina paga o *pay polluter principle*, es uno de los principios más conocidos entre los que inspiran el derecho ambiental. Es un principio regulado internacionalmente y que ha tenido reflejo en la legislación nacional actual. A pesar de su amplia divulgación, el principio es generalmente malentendido o mal interpretado, restringiendo o generalizando su alcance por parte de los legisladores, creando una serie de problemas en su aplicación (2017, p. 1). El principio surge por primera vez como regulador ambiental en Japón en 1970. Posteriormente, en 1972, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE), lo adopta como una base analítica de los instrumentos económicos para regular la contaminación (Carmona, 2004).

Desde allí, el principio se extiende a la legislación comunitaria europea. Finalmente, es acogido ampliamente en el derecho internacional, donde se encuentra expresamente consagrado en la Declaración de Estocolmo, Principio 22: “Los Estados deben cooperar para continuar desarrollando el derecho internacional en lo que se refiere a la responsabilidad y a la indemnización a las víctimas de la contaminación y otros daños ambientales que las actividades realizadas dentro de la jurisdicción o bajo el control de tales Estados causen en zonas situadas fuera de su jurisdicción”. Asimismo, en la Declaración de Río, Principio 13: “Los Estados deberán desarrollar la legislación nacional relativa a la responsabilidad y la indemnización respecto de las víctimas de la contaminación y otros daños ambientales.

Los Estados deberán cooperar, asimismo, de manera expedita y más decidida en la elaboración de nuevas leyes internacionales sobre responsabilidad e indemnización



por los efectos adversos de los daños ambientales causados por las actividades realizadas dentro de su jurisdicción o bajo su control. Asimismo, en zonas situadas fuera de su jurisdicción. Por otro lado, aparece de forma mucho más concreta en el Protocolo de Kyoto, pues bajo las reglas de este se crea el mecanismo de *Joint Implementation* (implementación conjunta), el cual permite a los países industrializados con altas emisiones de CO₂ lograr la meta de una reducción del 5 % de ellas, implementando en los países menos industrializados proyectos forestales que capturan carbono, o proyectos sobre la base de energías renovables que no emitan CO₂, pagando de esa forma para prever la contaminación en dichas áreas y en retribución por la contaminación que ya están generando en sus territorios (Larrin, 2003).

El principio de quien contamina paga puede ser entendido como aquel donde la persona que contamina debe asumir un costo por el acto de contaminar. En el sentido estricto, “los tributos ecológicos son una de las tantas medidas que poseen los gobiernos para proteger el medioambiente y pueden ser definidos como aquellos gravámenes que, sin despojarse de su finalidad recaudatoria, tienen como principal objetivo direccionar la conducta de los administrados para desincentivar la realización de actividades perniciosas para el medioambiente, sin perjuicio del destino de los fondos recaudados” (Salassa Boix, 2012, p. 138)

Actualmente, el principio quien contamina paga o quien daña paga, es frecuentemente cuestionado debido a su baja efectividad y a la confusa interpretación que da a lugar. El principio plantea un incentivo para los contaminadores, ya que, de acuerdo con él, todo aquel que pueda pagar, puede contaminar. A la vez, sienta un privilegio, al permitir solo contaminar a aquellas personas morales y físicas que gozan de un sólido estatus económico. No obstante, en realidad, lo que se persigue con este principio es que las empresas y los individuos internalicen los costos de contaminación para no tener que pagar la descontaminación (Vargas, 2016).

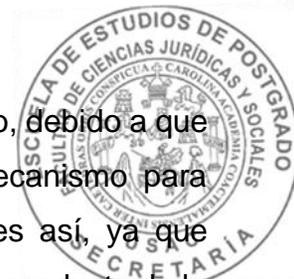


2.10. Política Fiscal Verde

El 30 de marzo del año 2017, en Prensa Libre se publicó el reporte con el título “Impuestos buscan cambiar hábitos en favor del ambiente”. En este se indica que, actualmente, en Guatemala el 90 % de los ríos del país cuentan con altos grados de contaminación ocasionada por los desechos sólidos que a ellos se arrojan. Asimismo, las aguas servidas e industriales que inconscientemente se están desfogando a sus afluentes. Como una consecuencia de esto, el 25 % de las lagunas han desaparecido en los últimos 80 años, tanto por contaminación como por el avance de la urbanización. El sector transporte es responsable de un 48 % de de gases que producen el efecto invernadero. Además, estos altos niveles de contaminación han causado que la calidad del aire en la ciudad esté en decadencia y que el agua de los ríos ya no pueda ser utilizada para el consumo humano.

Para combatir el daño que la actividad humana le está causando al ambiente, el Ministerio de Finanzas, en conjunto con los Ministerios de Ambiente y Recursos Naturales y el Ministerio de Salud y Previsión Social, piensan implementar una política fiscal verde basada en el principio de “quien contamina paga”. Esto busca cambiar los hábitos de toda la población guatemalteca, creando en ellos conciencia ambiental y, a la vez, sancionar a aquellos que ocasionan contaminación al medioambiente. El Ministerio de Finanzas Públicas, a través del ministro, indica que la política mencionada debe contener un balance entre incentivos e impuestos para hacerla sostenible. Explica que una de las propuestas podría ser: “Crear un mecanismo de financiamiento con pequeñas y medianas empresas (Pymes) para que las personas cambien sus motores por otros de propano, que son menos contaminantes”.

El ministro también detalla que se podría promover la renovación de la flotilla de buses que prestan el servicio de transporte público para que estas no ocasionen tanta contaminación y se evite con ello la emisión de gases que producen efectos de invernadero. Para financiar esto pretende destinar fondos del gasto público, además de gravar de alguna manera los autos más lujosos. Dentro de la implementación de la política fiscal verde también se contempla presentar al congreso una reforma fiscal verde.



Respecto a esto, el ministro de finanzas indica que es un gran desafío, ello, debido a que las políticas fiscales en Guatemala siempre se han visto como un mecanismo para generar ingreso tributarios al Estado. Sin embargo, esto no siempre es así, ya que algunos impuestos se colocan con el fin de ocasionar una respuesta en la conducta de la sociedad. Asimismo, cita como ejemplo el impuesto que se le impone al alcohol, el cual no genera ingresos significativos, pero si pretende reducir de alguna manera el consumo de alcohol en la población.

La reforma fiscal verde que se pretende implementar tiene tres fundamentos básicos, que buscan un impacto en la recaudación, un cambio de comportamiento y un crecimiento económico. 1) Primero pretende identificar los segmentos productivos e industriales del país que causan altos niveles de contaminación ambiental por emisión, desechos sólidos o sustancias tóxicas. Esto, al diseñar un tributo que no distorsione el ciclo económico de consumo. 2) Se propone crear instrumentos fiscales temporales, tal como lo fue el Impuesto Extraordinario y Temporal de los Acuerdos de Paz (IETAAP), para incentivar emprendimientos y el crecimiento económico de industrias que procesen los desechos sólidos, creando productos de alto valor agregado. 3) Implementación de instrumentos de tipo financiero para el fomento de modelos sostenibles comunitarios con elementos de educación ambiental y sensibilización de la población para lograr un procesamiento debido de los desechos a escala nacional.

Para que estos tres pilares funcionen y logren los objetivos para los cuales fueron creados (ayudar a proteger el medioambiente), se deben de aplicar cuatro estrategias.

- a) Reducción de emisiones en el transporte. Esto se pretende realizar con la implementación de un impuesto a la compra de vehículos, el cual incluirá dentro de su hecho generador el tamaño, cilindraje y antigüedad, además de aplicar una carga a aquellos vehículos que contaminen más. También se pretende implementar exenciones fiscales para quienes adapten sus vehículos para que utilicen gas propano como combustible en vez de petróleo, haciéndolos más eficientes y menos contaminantes. Asimismo, la implementación de incentivos para quienes importen vehículos eléctricos o que contaminen menos.



- b) Desechos sólidos, tereftalato de polietileno, cartón y papel. Expandir la industria del reciclaje y la recolección de residuos sólidos a través de obtención de fondos que se utilizarán en la promoción de este tipo de empresas mediante el uso de instrumentos fiscales. Como beneficio se podrían implementar incentivos para quienes importen maquinaria destinada al reciclaje, así como regímenes temporales para incentivar a la recolección de basura para su transformación en materia prima para la producción y financiamiento a emprendimientos con el mismo fin.
- c) Reducción de contaminación por materiales tóxicos. Reciclaje adecuado de las llantas y baterías de los vehículos que contienen ácido y plomo. Esto, ya que los desechos suelen llegar a los afluentes de los ríos. Además, implementar incentivos fiscales en forma de reembolso, es decir, devolver estos materiales para su reutilización y fomentar el emprendimiento.
- d) Emprendimiento verde. Incentivar nuevas empresas que tengan como objetivo el procesar residuos orgánicos e inorgánicos, estableciéndose garantías de crédito y financiamiento con exenciones en el ISR e IVA en períodos cortos y, así, facilitar el crecimiento de estas empresas (Alvarez, 2017).

El objetivo que el Gobierno de Guatemala pretende con la aplicación de su política fiscal verde puede ser considerado de beneficio, ya que no existe, en la actualidad, una normativa ambiental que se pueda implementar para combatir la contaminación en el país. De aplicar la política fiscal, y de conformidad a lo indicado en el reportaje citado, se estaría evitando incurrir en todas las deficiencias doctrinariamente citadas, ya que no se estaría mandando el mensaje equivocado a las empresas a las que se les otorgaría el derecho a contaminar siempre que cumplan con el requisito previo, que es el pago de una tasa establecida. Asimismo, se estaría transmitiendo el mensaje correcto de lo que se desea, que es eliminar todas las fuentes de contaminación y crear conciencia en la población que sus actividades diarias y económicas están ocasionando un daño y, por lo tanto, se deben tomar medidas para repararlo y dejar de seguir ocasionando dicho daño.

Al presentar la iniciativa al Congreso de la República, debe prestarse especial atención a cómo se redacta la ley que trate el tema de los incentivos fiscales, pues ya existe un antecedente de aplicación de leyes ambientales con la creación de la Ley de Fomento al Desarrollo de Fuentes Nuevas y Renovables de Energía, el cual tuvo efectos adversos para la recaudación tributaria del Estado, pese a que este tuviera un fin ecológico.



Capítulo III

Legislación comparada en aplicación de tributos extrafiscales



El objetivo de este capítulo es servir de comparación con legislaciones que tienen contemplada la aplicación, estructura y desarrollo de tributos extrafiscales. Por ello, se desarrollarán ejemplos de leyes emitidas en España, México y Argentina, por ser países de habla hispana que, actualmente, implementan un sistema de tributos en protección al medioambiente.

3.1. España

3.1.1. Potestad legislativa

Por potestad tributaria debe entenderse la facultad o posibilidad de establecer y regular tributos (tasas, contribuciones o impuestos). En España, la potestad para establecer tributos corresponde solo al Estado a través de la ley. Las comunidades autónomas y las corporaciones locales pueden establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes (Fundación Tomas Moro y Espasa Calpe, 2001). La definición es congruente con lo que regula el artículo 133 de la Constitución de España: “1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las comunidades autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes. 3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley. 4. Las Administraciones Públicas solo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes”. Esta facultad también está desarrollada en el artículo 4 de la Ley General Tributaria de España.

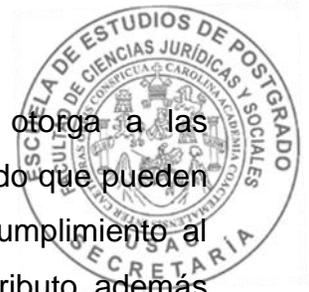
Lo anterior es distinto a la organización territorial que contempla Guatemala, la cual, para su administración, se encuentra dividida en departamentos y municipios. España se organiza territorialmente en municipios, provincias y en comunidades autónomas que el Estado decida constituir. Todas las entidades españolas cuentan con autonomía para la gestión de sus respectivos intereses. Sin embargo, ninguna autoridad

podrá tomar o implementar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación, establecimiento de personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español.



Es menester considerar que la comunidad autónoma es la organización territorial mayor y es a esta quien le corresponde el ejercicio del derecho de autonomía reconocido en el artículo 2 de la Constitución Política de España. Además, quien tiene a su cargo las provincias limítrofes y los municipios que las componen. Ello, aun cuando el artículo 149, numeral 14 del mismo cuerpo legal, indica que es competencia exclusiva del Estado las materias de hacienda general y deuda del Estado. Por otro lado, el artículo 150 regula la coordinación de las competencias legislativas. Dentro de estas señala las siguientes.

1. “Las cortes generales, en materia de competencia estatal, podrán atribuir a todas o a alguna de las comunidades autónomas la facultad de dictar, para sí mismas, normas legislativas en el marco de los principios, bases y directrices fijados por una ley estatal. Sin perjuicio de la competencia de los tribunales, en cada ley marco se establecerá la modalidad del control sobre las cortes generales relacionado a estas normas legislativas de las comunidades autónomas.
2. El Estado podrá transferir o delegar en las comunidades autónomas, mediante ley orgánica, facultades correspondientes a materia de titularidad estatal que, por su propia naturaleza, sean susceptibles de transferencia o delegación. La ley preverá en cada caso la correspondiente transmisión de medios financieros, así como las formas de control que se reserve el Estado.
3. El Estado podrá dictar leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las comunidades autónomas, aun en el caso de materias atribuidas a la competencia de estas, cuando así lo exija el interés general. Corresponde a las cortes generales, por mayoría absoluta de cada cámara, la apreciación de esta necesidad”.

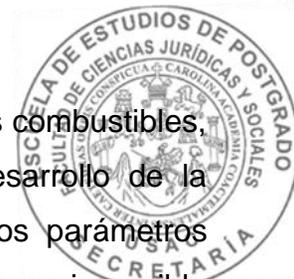


Por esta razón, se concluye que la Constitución española otorga a las comunidades autónomas la capacidad de establecer y exigir tributos, dado que pueden dictar normas con rango de ley. Esto es importante para poder dar cumplimiento al principio de reserva de ley al momento del establecimiento y creación del tributo, además de la determinación de elementos esenciales o configuradores del mismo. Lo anterior, sin necesidad de recurrir al Estado (Villaescusa Tristante, 2017). Esta potestad de crear tributos es limitada por el artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre, relativo a la financiación de las comunidades autónomas. Este determina en su apartado 2 que los tributos que establezcan las comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado. Con este artículo se pretende evitar la doble imposición interna y una reiteración en cascada de tributos sobre los mismos hechos imposables. Además, impedir la intromisión de poderes tributarios de unos entes territoriales en el poder tributario de otros, causando, en consecuencia, perjuicios en sus respectivas haciendas públicas.

3.1.2. Impuesto sobre Contaminación Atmosférica

La Ley 12/1995 de diciembre, relativa al Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica de la Comunidad Autónoma de Galicia, tiene por objetivo contribuir a la regulación de la utilización de los recursos naturales de la comunidad autónoma de Galicia. En particular, la emisión de sustancias contaminantes. El fin es procurar que las empresas adopten a corto plazo las medidas anticontaminantes necesarias para disminuir sustancialmente las emisiones contaminantes. Este tributo ambiental grava la emisión a la atmosfera de dióxido de carbono, óxidos de nitrógeno y óxidos de azufre y cualquier compuesto oxigenado de estos. Son sujetos pasivos del mismo las personas o entidades que sean titulares de instalaciones o actividades que emitan sustancias contaminantes gravadas.

Según la norma citada, la forma de determinación de la base imponible de este impuesto se dará por estimación objetiva. Ello, en los supuestos previstos reglamentariamente y mediante métodos aceptados nacional o internacionalmente. Asimismo, deduciendo la cantidad de contaminantes emitida de indicadores objetivos



vinculados a la actividad, al proceso de producción de que se trate y a los combustibles, materias primas y cualesquiera otros materiales empleados en el desarrollo de la actividad, o por referencia a los índices, módulos o cualesquiera otros parámetros determinados reglamentariamente. Cuando el sujeto pasivo determine la base imponible mediante estimación objetiva, el método será aplicable para todo el período impositivo, en las condiciones establecidas reglamentariamente.

La estimación objetiva de la base imponible se realizará a través de procedimientos de medición que apliquen métodos normalizados o aceptados previamente por la consejería competente en materia de medioambiente. Sobre todo, utilizando reglas CEN aplicables. Si no hubiera normas CEN disponibles, se aplicarán las normas ISO o nacionales. De no existir normas aplicables, podrán utilizarse procedimientos de acuerdo con los proyectos de normas o directrices de la industria sobre mejores prácticas. En el caso de que en un sector industrial concreto no exista ninguna metodología reconocida de estimación de emisiones, guías o directrices de la industria de mejores prácticas, podrá estimarse la base imponible basándose en estimaciones no normalizadas, deducidas de las mejores hipótesis o de opiniones autorizadas (Impuesto Sobre Contaminación Atmosférica, 1995).

También se determina una cuota tributaria según una tarifa impositiva regulada en el artículo 12 de la norma legal anteriormente citada. Por ende, el principal problema en este impuesto se da al momento de cuantificar la emisión de gases a la atmósfera para el cálculo de la base imponible. En algunos casos, cuando las instalaciones poseen medidores, resultará fácil cuantificar la emisión de gases a través de estimación directa. No obstante, en casos donde las instalaciones no cuenten con medidores, se utilizan formas para el cálculo muy imprecisas como, por ejemplo, datos de las mediciones anuales o la actividad industrial realizada.

En suma, el objetivo principal de este tributo no es alcanzar un volumen determinado de recursos monetarios. Más bien, procura conseguir que las empresas afectadas adopten, a corto plazo, las medidas anticontaminantes precisas para disminuir sustancialmente las emisiones señaladas. Esta flexibilidad característica de los



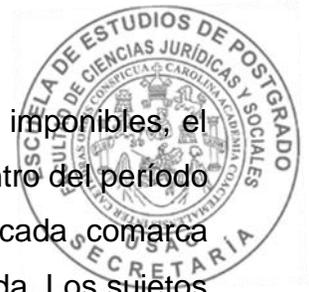
instrumentos fiscales es lo que ha propiciado su utilización generalizada en la política medioambiental. Además, es la que aconseja, en este caso, el establecimiento del tributo que contiene la presente ley (Impuesto Sobre Contaminación Atmosférica, 1995).

3.1.3. Ley de Reforma Agraria de Andalucía

La Ley de Reforma Agraria de la Comunidad Autónoma de Andalucía 8/1994 del 3 de julio, fue emitida por el Parlamento de Andalucía con el objetivo de transformar, modernizar y desarrollar las estructuras agrarias. Asimismo, formalizar instrumentos para implementar una política de crecimiento, pleno empleo y corrección de los desequilibrios territoriales. La sociedad andaluza se ha caracterizado históricamente por una estructura social muy marcada y que ha tenido en la posesión de la tierra su línea divisoria. De un lado, pocos propietarios que explotaban grandes cantidades de tierra de modo extensivo. De otro, una gran masa de trabajadores agrícolas sin tierra y pequeños campesinos con insuficiente que deben acudir al mercado de trabajo para completar sus ingresos.

La existencia de una determinada estructura de propiedad y explotación ha determinado una evidente infrautilización del recurso tierra. Una parte de los grandes propietarios acometieron la modernización de sus explotaciones. Esto, implementando mecanización, mejorando la técnica del cultivo e introduciendo nuevas variedades del mismo. Así, lograron que sus estrategias empresariales condujeran a una estructura de cultivos, al uso del suelo y a unos desequilibrios agricultura-ganadería que evidencian, entre otras cosas, un aprovechamiento inadecuado de los recursos naturales de Andalucía. Los principios sobre los cuales está creada la Ley de Reforma Agraria son lograr el cumplimiento de la función social de la propiedad de la tierra, impulsar el establecimiento y desarrollo de explotaciones agrarias rentables social y económicamente y contribuir a solucionar graves problemas sociales que aquejan al campo de Andalucía.

El impuesto anteriormente mencionado se encuentra regulado en el capítulo IV artículo 30 de la Ley de Reforma Agraria, creando un tributo propio de la comunidad autónoma de Andalucía de carácter directo, real y periódico. Este grava la infrautilización



de fincas rústicas situadas en el territorio andaluz. Dentro de los hechos imponibles, el impuesto grava la infrautilización de las fincas rústicas, al no alcanzar dentro del período impositivo establecido el rendimiento óptimo por hectárea fijada por cada comarca (entidad encargada de la aplicación de la ley) en la región que corresponda. Los sujetos pasivos del impuesto son las personas físicas o jurídicas, quienes son propietarios o tienen un derecho real de uso, goce o disfrute sobre las fincas rústicas. Ello, cuando las exploten directamente. Por otro lado, las personas físicas o jurídicas quienes arrenden dichas fincas rústicas.

La ley no trata de gravar la mera obtención de rendimientos agropecuarios ni los rendimientos netos realmente obtenidos (puesto que eso ya está gravado por un impuesto sobre la renta de las personas físicas o jurídicas), sino de gravar la no obtención de unos rendimientos susceptibles de producirse, dato que se materializa con la infrautilización de las fincas. La fórmula establecida para medir estos rendimientos despreciados por el sujeto pasivo se obtiene de la resta del rendimiento óptimo, el rendimiento obtenido en el año natural o el rendimiento medio actualizado obtenido por el sujeto pasivo en los cinco años anteriores, si esta última cantidad resultare mayor.

El Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas se configura como un impuesto progresivo, como se desprende de la tarifa establecida en el artículo 39. Este oscila entre el 2 % para aquellas bases imponibles que representen hasta el 30 % del rendimiento óptimo y el 10,75 % para aquellas bases imponibles que representen hasta el 100 % de dicho rendimiento. Debe tenerse en cuenta que los tipos que generalmente se aplicarán son los que oscilan entre el 2 y el 4,50 %, ya que los tipos superiores corresponden a unos grados de infrautilización que determinarán, en la mayoría de los casos, la aplicación de otras medidas previstas en la ley y, por lo tanto, la exención del impuesto, como lo regula el artículo 36 de la ley citada.

La ley es otro ejemplo que se encuentra en la legislación española y con la que se demuestra que los tributos pueden ser utilizados con un fin distinto al recaudatorio. Pues esta pretende fomentar la creación plena de empleo y corrección de los desequilibrios territoriales y, por ende, crea un impuesto para que los dueños de tierra ociosa realicen



los cambios necesarios para que la misma produzca beneficios económicos en beneficio de la comunidad. La ley no obliga a que el dueño invierta su propio dinero, ya que también puede arrendar su propiedad con la finalidad de cumplir con lo regulado, trasladando, así, la obligación de hacer producir la tierra. También puede entregarlo al Instituto Andaluz de Reforma Agraria (IARA) para que este lo administre y coloque en arrendamiento. Por último, los beneficios del recaudado del impuesto, de conformidad con la ley, se destinarán al Instituto de Reforma Agraria para que pueda cumplir con los fines para los cuales fue creado.

3.1.4. Real Decreto legislativo 1/2001

El Real Decreto legislativo número 1/2001 del 20 de julio o Ley de Aguas, es una norma creada por las Cortes Generales de España quienes, al estar compuestas por el Congreso de los Diputados y el Senado, les corresponde la promulgación de leyes. El objeto de la ley es establecer normas básicas de protección de las aguas que le pertenecen a España. Tal como sucede con la Ley de Reforma Agraria promulgada por el Parlamento de la comunidad autónoma de Andalucía, la norma citada contiene dentro del desarrollo del articulado, en el título VI, la implementación de un régimen económico financiero en la utilización del dominio público hidráulico.

La Ley de Aguas norma un régimen jurídico de reutilización de agua, otorgándole al Gobierno la potestad de determinar las condiciones básicas para la reutilización de las mismas, precisando la calidad exigible a las aguas depuradas (contaminadas). Las Administraciones Públicas de cada comunidad autónoma establecerán los mecanismos para repercutir los costes de los servicios relacionados con la gestión del agua, incluyendo los costes ambientales y del recurso hídrico. Los mencionados costes deberán hacerse de manera que incentiven el uso eficiente del agua y, por tanto, contribuyan a los objetivos medioambientales perseguidos. Asimismo, la aplicación deberá realizarse con una contribución adecuada de los diversos usos, de acuerdo con el principio del que contamina paga. Además, considerando al menos los usos de abastecimiento, agricultura e industria. Todo ello, con aplicación de criterios de transparencia. La administración con competencias en materia de suministro de agua



establecerá las estructuras tarifarias por tramos de consumo. Esto con la finalidad de atender las necesidades básicas a un precio asequible y desincentivar los consumos excesivos.

La ley citada norma un canon de utilización de los bienes del dominio público hidráulico, un canon de utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, un canon de regulación y tarifa de utilización de agua y un canon de control de vertidos. Este último aplica un gravamen a los vertidos que se realizan al dominio público hidráulico, imponiendo una tasa destinada al estudio, control, protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica (ríos, lagos, mar). Los sujetos pasivos de dicho canon serán quienes lleven a cabo el vertido. Para calcular el importe del canon de control de vertidos se utilizará el producto del volumen de vertido autorizado por el precio unitario de control de vertido. Este precio unitario se calculará multiplicando el precio básico por metro cúbico y por un coeficiente de mayoración o minoración. Esto se establecerá en reglamento en función de la naturaleza, características y grado de contaminación del vertido, así como por la mayor calidad ambiental del medio físico en el que se vierte.

El precio básico por metro cúbico se fija en 0,01683 euros para el agua residual urbana y en 0,04207 euros para el agua residual industrial. Estos precios básicos podrán revisarse periódicamente. El canon de control de vertidos se devengará el 31 de diciembre, coincidiendo el período impositivo con un año natural, excepto el ejercicio en que se produzca la autorización del vertido o su cese, en cuyo caso se calculará el canon proporcionalmente al número de días de vigencia de la autorización en relación con el total del año. Durante el primer trimestre de cada año natural deberá liquidarse el canon correspondiente al año anterior.

Tal como lo indica la norma en su artículo 111 *bis*, el fin principal de la imposición de un canon por la utilización del agua no es la recaudación, sino incentivar el uso eficiente del agua. Por lo tanto, contribuir a los objetivos medioambientales propuestos por España, dado que lo obtenido en la recaudación del canon propuesto será destinado para compensar los costes de inversión que soporte la Administración estatal, atender

gastos relacionados a la explotación y conservar las obras hidráulicas destinadas al aprovechamiento de agua.



3.2. México

3.2.1. Potestad legislativa

De conformidad con lo regulado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Poder Legislativo se deposita en un congreso general. Este se dividirá en dos cámaras, una de diputados y otra de senadores, similar a la división que ostenta España. De acuerdo con lo regulado en los artículos 43 y 44 de su carta magna, el territorio está dividido en 32 entidades federativas. Es decir, Estados libres y soberanos a los que se les reconoce el derecho de dotarse de una Constitución y cuerpos de gobierno propios. La Ciudad de México es una entidad integrante de la federación, sede de los Poderes de la unión y capital de los Estados Unidos Mexicanos.

Es facultad del congreso, según lo regulado por el artículo 73 de la Constitución, imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Además, expedir leyes que establezcan las bases de coordinación entre la federación, el distrito federal, los Estados y los municipios. Basándose en estas funciones, el congreso de diputados emite la Ley de Coordinación Fiscal, la cual tiene por objeto coordinar el sistema fiscal de la federación con las entidades federativas, así como con los municipios y demarcaciones territoriales para establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales, distribuir entre ellos dichas participaciones, fijar reglas de coordinación administrativa entre las diversas autoridades fiscales, constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con las entidades que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que establece esta ley. Dichas entidades participarán en el total de los impuestos federales y en los otros ingresos que señale dicha ley mediante la distribución de los fondos que en la misma se



establecen. Por lo tanto, la potestad tributaria en México está delegada para crear impuestos federales e impuestos estatales (de conformidad con la Constitución de cada Estado), resolviendo un eventual problema de doble o múltiple tributación con la Ley de Coordinación Fiscal. Cada Estado podrá, a su vez, delegar su potestad de crear tributos en los municipios si su Constitución lo permite.

3.2.2. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

Esta ley tiene por objetivo establecer un impuesto a las personas físicas y morales que realicen actos y actividades relacionadas a la enajenación en el territorio de México de bebidas con contenido alcohólico, cerveza, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables, tabacos labrados, combustibles automotrices, bebidas energizantes, combustibles fósiles y que generen polución. En el caso de esta ley, el legislador utiliza los impuestos en ella normados con un carácter extrafiscal, ya que su finalidad es la protección del medioambiente. Este es el caso del impuesto determinado para el tabaco labrado y cigarros, donde se ha generado un impuesto de hasta el 160 % sobre su valor de venta o importación.

Además de las tasas establecidas en la ley, se pagará una cuota de \$0.35 por cigarro enajenado o importado. Tratándose de los tabacos labrados no considerados, con excepción de puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano, se aplicará la cuota mencionada al resultado de la división del peso total de los tabacos labrados enajenados o importados entre 0.75. Para tal efecto, se deberá incluir el peso de otras sustancias con que esté mezclado el tabaco. La cuota no aplica para el filtro ni el papel o cualquier otra sustancia con la que estén envueltos los referidos tabacos.

Se evidencia que la razón por la que los legisladores resolvieron implementar una carga tributaria del 160 % sobre el valor de enajenación o importación de cigarros persigue una finalidad extrafiscal, pues pretenden aumentar el precio de la mercancía gravada a manera de encarecerla y, en consecuencia, disminuir considerablemente el consumo. Sin embargo, el porcentaje elevado de tasa imponible regulada podrá atender contra principios constitucionales propios del derecho tributario, tales como capacidad



contributiva. Por otro lado, incumple con los fines de un impuesto extrafiscal al fallar con el propósito de disminuir el consumo del cigarro. Esto podría resultar en la recaudación considerable de fondos, los cuales, al contrario de otras leyes fiscales anteriormente analizadas, no tienen un destino para fomentar los estudios o implementación de medidas enfocadas a informar sobre los perjuicios que se causan hacia la salud. Más bien, lo recaudado va al presupuesto general de la nación, es decir, al gasto público.

Lo mismo sucede con la venta o importación de bebidas alcohólicas y cerveza, las cuales, al igual que el tabaco, tienen tasas impositivas altas. No obstante, en este caso se gravan por litro. En conclusión, si bien estos impuestos cumplen con los requisitos de fondo para ser considerados impuestos, no cumplen con los requisitos para ser impuestos extrafiscales.

3.2.3. Ley Federal de Derechos

Esta norma federal fue creada con el fin de gravar el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios prestados por el Estado en sus funciones de derecho público. Al igual que otras leyes que contienen impuestos extrafiscales, la norma citada, en su capítulo XIV, contiene un apartado denominado “derecho por uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales”. El artículo 276 de la norma citada regula que están obligados a pagar el derecho por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, las personas físicas o morales que descarguen en forma permanente, intermitente o fortuita aguas residuales en ríos, cuencas, cauces, vasos, aguas marinas y demás depósitos o corrientes de agua. Asimismo, los que descarguen aguas residuales en los suelos o las infiltren en terrenos que sean bienes nacionales o que puedan contaminar el subsuelo o los acuíferos.

La ley, en el artículo 277, numerales romanos 4 y 5, define como cuerpo receptor de residuos como corrientes, depósitos naturales de agua, ríos, aguas costeras, suelo, estuarios, humedales naturales, embalses, cauces o bienes nacionales donde se



descargan aguas residuales, así como los terrenos en donde se infiltran o inyectan dichas aguas, cuando puedan contaminar el suelo, subsuelo o los acuíferos. Además, define como carga contaminante la cantidad de un contaminante expresado en unidades de masa sobre unidad de tiempo aportada en una descarga de aguas residuales. Estas definiciones son importantes, ya que la norma regula una tasa impositiva según la carga contaminante que se descarga al cuerpo receptor, así como la clasificación de cuerpo receptor a la cual va destinada la contaminación.

La clasificación de cuerpos receptores se encuentra regulada en el artículo 278-A, la cual contiene una categorización de cuerpos receptores de tipo “A”, “B” y “C”, las cuales van desde riachuelos, ríos, lagunas, lagos y presas hidroeléctricas, hasta descargas efectuadas desde plataformas marinas o fuentes móviles. El monto del derecho a pagar se determinará aplicando al volumen descargado durante el trimestre según las cuotas por cada metro cúbico determinadas en la ley. Estas cuotas van por la descarga que realicen las entidades federativas, municipios, organismos paraestatales, paramunicipales y las empresas concesionarias que presten el servicio de alcantarillado en sustitución de las anteriores. Atendiendo al tipo de cuerpo receptor aplicarán las siguientes.

1. Cuerpo receptor de tipo A: \$. 1.30 pesos mexicanos por cada metro cúbico.
2. Cuerpo receptor de tipo B: \$ 1.91 pesos mexicanos por cada metro cúbico.
3. Cuerpo receptor de tipo C: \$2.86 pesos mexicanos por cada metro cúbico.

De igual manera, por la descarga que realicen las personas físicas y morales distintas a las anteriormente señaladas, y atendiendo al tipo de cuerpo receptor, aplicarán las siguientes.

1. Cuerpo receptor de tipo A: \$. 15.95 pesos mexicanos por cada metro cúbico.
2. Cuerpo receptor de tipo B: \$ 23.45 pesos mexicanos por cada metro cúbico.



3. Cuerpo receptor de tipo C: \$35.18 pesos mexicanos por cada metro cúbico.

Además de los artículos citados, es importante mencionar lo que regula la Ley Nacional de Aguas en el artículo 96 *BIS* 1. En su parte conducente indica que las personas físicas o morales que descarguen aguas residuales, en violación a las disposiciones legales aplicables, y que causen contaminación en un cuerpo receptor, asumirán la responsabilidad de reparar o compensar el daño ambiental causado en términos de la Ley de Aguas Nacionales. Ello, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones administrativas, penales o civiles que procedan mediante la remoción de los contaminantes del cuerpo receptor afectado y restituirlo al estado que guardaba antes de producirse el daño. "La comisión", con apoyo en el organismo de cuenca competente, intervendrá para que se instrumente la reparación del daño ambiental a cuerpos de agua de propiedad nacional causado por extracciones o descargas de agua.

Por lo tanto, se establece que en México no solo basta con pagar el derecho por la descarga de contaminantes en los distintos cuerpos receptores, sino que también debe cumplirse con la obligación de informar a la comisión encargada de la conservación del agua del daño ambiental realizado. Caso contrario, además del impuesto al cual estará sujeto, también habrá una sanción conforme la Ley de Aguas Nacionales, debiendo reparar el daño ambiental hecho a los cuerpos de agua. La Ley Federal de Derechos funciona bajo el principio de quien contamina paga, el cual regula un derecho a contaminar. Esto está mal planteado, ya que la función de estas normas es crear conciencia del aprovechamiento y uso del agua, evitando que se produzca contaminación. No se trata de enviar un mensaje a los obligados para que puedan utilizar y contaminar el agua que consideren necesaria. Las leyes extrafiscales deben ir dirigidas a evitar un daño ambiental, creando consciencia en los usuarios del uso apropiado de los recursos naturales.

Congruente con lo anterior, la Ley Federal de Derecho no contempla un uso extrafiscal a los fondos recaudados, ya que los mismos van destinados al erario público,

es decir, a sufragar los gastos del Estado. De esta manera, falla en la consecución de su fin como impuesto extrafiscal, el cual es crear conciencia en los sujetos obligados.



3.3. Argentina

3.3.1. Potestad legislativa

De manera similar a la división política que tiene México, la República de Argentina está dividida en 23 provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Esto bajo un régimen representativo, republicano y federal. De conformidad al artículo 5 de la Constitución de Argentina, cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional. Asimismo, que asegure su administración de justicia, su régimen municipal y la educación primaria. Las provincias se gobiernan por medio de tres poderes, de la misma manera que la nación. El Poder Ejecutivo es ejercido por el gobernador, el Legislativo por la legislatura provincial, la cual puede ser bicameral o unicameral, y el Poder Judicial por un tribunal supremo y otros inferiores.

El Poder Legislativo de la nación está integrado por un congreso compuesto de dos cámaras, una de diputados de la Nación y otra de senadores de las provincias y de la ciudad de Buenos Aires. Por la división política de Argentina, su potestad tributaria está limitada por la existencia de diferentes niveles de gobierno, por lo que tanto la nación, la provincia y los municipios pueden tener la facultad de emitir tributos. Son tributos que se imponen en la nación los contenidos en el artículo 4 de la Constitución. Estos comprenden los derechos de importación y exportación, así como otras fuentes menores de recursos como las rentas del correo, por ejemplo. De igual manera, el artículo 9 regula que todas las aduanas son nacionales, por lo que las tarifas serán sancionadas por el congreso nacional.

En el artículo 75, inciso 2), el primer párrafo establece la facultad concurrente entre la nación y las provincias de imponer contribuciones directas e indirectas, es decir, existe una potestad tributaria compartida en ambos niveles del gobierno de Argentina.



3.3.2. Impuesto a la generación de residuos sólidos urbanos húmedos no reciclables

La ley número 1.854/05 promulgada por la legislatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el Impuesto a la Generación de Residuos Sólidos Urbanos Húmedos no Reciclables, es una norma que tiene por objetivo, según el artículo 1, establecer el conjunto de pautas, principios, obligaciones y responsabilidades para la gestión integral de los residuos sólidos urbanos que se generen en el ámbito territorial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en forma sanitaria y ambientalmente adecuados, a fin de proteger el ambiente, seres vivos y bienes.

Los sujetos pasivos del impuesto serán aquellos que produzcan sólidos urbanos húmedos no reciclables. Según lo estipulado en el artículo 22 debe entenderse como residuo sólido urbano húmedo a todo aquel material que no sea derivado a los centros de selección, básicamente orgánicos biodegradables. La norma crea una serie de entidades encargadas de la clasificación de la basura que produce la ciudad, tales como los centros de selección que son aquellos edificios e instalaciones habilitados para la recolección de residuos acumulados, manipulados, clasificados, seleccionados, almacenados de manera temporal, para luego ser utilizados en el mercado secundario como insumo para nuestros procesos productivos, es decir, que puede ser sujeto de un proceso de reciclaje.

Todo lo que no puede ser reciclado, es decir, que puede sufrir un proceso de biodegradación, se traslada a los centros de transferencia, que son aquellas instalaciones destinadas para acondicionar los residuos sólidos urbanos húmedos para su tratamiento y disposición final (rellenos sanitarios). Estos desechos son principalmente comida. El impuesto va dirigido sobre todo a los generadores de residuos en altas cantidades, tales como restaurantes, supermercados, bares y demás negocios de expendio de comida rápida.



Debe tomarse en cuenta que la ley analizada no desarrolla el tipo impositivo, únicamente los hechos generadores, objetivos y sujetos pasivos del impuesto. Para saber la base imponible y tipos impositivos se debe recurrir a la ley 5914-2017 de la legislatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la cual contiene la Ley Tarifaria. Esta desarrolla los montos de los tributos establecidos en el Código Fiscal. El artículo 169 desarrolla los montos que se deben pagar por la generación de residuos sólidos urbanos húmedos no reciclables. Ello, en función de la cantidad de residuos generados. La clasificación corresponde a cinco categorías, de conformidad a la cantidad de litros diarios promedio que se producen.

| Categoría | Litros diarios promedio | Canon anual |
|-----------|-------------------------|---------------|
| 1 | 240 a 480 | \$ 17,100.00 |
| 2 | Más de 480 a 1000 | \$ 51,180.00 |
| 3 | Más de 1000 a 2000 | \$ 153,540.00 |
| 4 | Más de 2000 a 4000 | \$ 341,100.00 |
| 5 | Más de 4000 | \$ 679,740.00 |

Fuente: Jorge Augusto Samayoa Mazariegos

El gravamen establecido debe abonarse por cada uno de los lugares físicos (sucursales, boca de expendio, etc.) donde se generan los residuos, tomándose individualmente la cantidad generada en cada uno de ellos.

Tal como se comprueba, el impuesto analizado es un buen ejemplo de un tributo extrafiscal, pues la propia ley determina cuáles son los objetivos para la implementación de este. Entre estos tenemos, de conformidad con el artículo 10, numeral 2, los siguientes.

- a) Promover la reducción del volumen y la cantidad total de residuos sólidos urbanos que se producen, estableciendo metas progresivas.
- b) Desarrollar una progresiva toma de conciencia por parte de la población respecto de los problemas ambientales que los residuos sólidos generan y



posibles soluciones, así como también el desarrollo de programas de educación ambiental formal, no formal e informal.

- c) Promover un adecuado y racional manejo de los residuos sólidos urbanos, a fin de preservar los recursos ambientales.
- d) Promover el aprovechamiento de los residuos sólidos urbanos, siempre que no se utilice la combustión.
- e) Disminuir los efectos negativos que los residuos sólidos urbanos puedan producir al ambiente mediante la incorporación de nuevos procesos y tecnologías limpias.
- k) Promover a la industria y al mercado de insumos o productos obtenidos del reciclado.
- l) Fomentar el uso de objetos o productos en cuya fabricación se utilice material reciclado o que permita la reutilización o reciclado posterior.

Además de esto, la propia ley determina el destino de lo recaudado por el impuesto, el cual será implementado para cumplir con los objetivos regulados en el artículo 10. Además, en la implementación de campañas publicitarias de esclarecimiento e información, las que deberán ser sostenidas en el tiempo. Ello, a fin de alertar los cambios de hábitos en los habitantes de la ciudad y los beneficios de la separación de origen, la recolección diferenciada de los residuos urbanos, del reciclado y la reutilización. Esto de conformidad con lo regulado en el artículo 39 de la propia ley.

3.3.3. Impuesto a la generación de residuos áridos y afines

El impuesto a la generación de residuos áridos y afines es un tributo contenido dentro del Código Fiscal Decreto 110/17, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina, regulado en el Título VI, Capítulo II, artículo 336 del código mencionado, el



cual impone un gravamen sobre la generación de residuos áridos, restos de demolición y construcción en general. La particularidad de este impuesto reside en que es un impuesto regulado en el Código Fiscal, pero que sigue los lineamientos contenidos en la Ley número 1.854, Impuesto a la generación de residuos sólidos urbanos.

De conformidad con el Código Fiscal, los sujetos pasivos del impuesto son los generadores de residuos áridos, restos de demolición y construcción en general. El artículo 338 regula que son responsables del pago del impuesto en forma solidaria los propietarios o consorcios de propietarios, las empresas constructoras y profesional actuante en la obra o demolición. Al igual que el Impuesto a la generación de residuos sólidos urbanos húmedos no reciclables la base imponible está determinada por la Ley Tarifaria, ya que el Código Fiscal en su artículo 339, dice que el impuesto debe abonarse por cada metro cuadrado (m²) que involucre la obra o demolición.

La Ley Tarifaria en su artículo 170 regula que, por el Impuesto a la generación de residuos áridos y afines no reutilizables, se fija en \$114.00 pesos argentinos por metro cuadrado (m²) el impuesto a abonar conforme lo establecido en el Código Fiscal. En los casos de generación por demolición se adicionará \$10 pesos al importe anterior. El Código Fiscal en el artículo 340 regula quiénes están exentos del pago del impuesto mencionado. Al seguir los lineamientos de la Ley número 1.854, Impuesto a la generación de residuos sólidos urbanos, implica que este tributo también comparte los mismos objetivos de concientización de la población y fundamentos de reciclaje, convirtiéndose en un tributo extrafiscal, por excelencia puesto que lo recaudado tiene finalidades ambientales y no de recaudación para sufragar los gastos del Estado.

3.4. Colombia

En Colombia existen cinco impuestos verdes o ambientales: el de aprovechamiento forestal, el de la utilización de aguas y vertimientos puntuales, el de transferencias del sector eléctrico y sobretasa a los peajes (que se encuentran regulados en la Ley 99 de 2013); y dos que fueron incorporados mediante la reforma tributaria de

2016: el impuesto al carbono, que recae principalmente en el uso de la gasolina y el impuesto al uso de las bolsas plásticas.



3.4.1. Tasa retributiva por la utilización de agua como receptor de los vertimientos puntuales, Decreto 2667 de 2012 del Presidente de la República de Colombia

Esta ley regula una tasa retributiva en aquellos casos que se utilice de forma directa o indirecta el recurso hídrico del Estado de Colombia como un receptor de vertimientos puntuales directos o indirectos y sus consecuencias nocivas, originados en actividades propiciadas por el hombre y actividades económicas o de servicios, sean o no lucrativas.

La tasa retributiva por vertimientos puntuales directos o indirectos se cobrará por la totalidad de la carga contaminante descargada al recurso hídrico. La tasa retributiva se aplicará incluso a la contaminación causada por encima de los límites permisibles sin perjuicio de la imposición de las medidas preventivas y sancionatorias a que haya lugar. El cobro de la tasa no implica en ninguna circunstancia la legalización del respectivo vertimiento.

Para determinar la cuota de la tasa retributiva, la ley regula un procedimiento especial para determinar una meta global de carga contaminante para cada cuerpo de agua o tramo de este refiriéndose a ríos. La autoridad ambiental competente teniendo en cuenta el estado del recurso hídrico, su objetivo de calidad, las propuestas remitidas por los usuarios sujetos al pago de la tasa retributiva y la comunidad, elaborará una propuesta de meta global de carga contaminante y de metas individuales y grupales con sus respectivos cronogramas de cumplimiento.

El monto por pagar se calculará teniendo en cuenta el total de la carga contaminante de cada elemento, sustancia o parámetro vertido durante el período de cobro, incluyendo aquella causada por encima de los límites permisibles. El Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible establecerá los elementos, sustancias o parámetros



contaminantes que serán objeto del cobro de la tasa retributiva por vertimientos y la unidad de medida de estas.

Los recaudos de la tasa retributiva por vertimientos al agua se destinarán a proyectos de inversión en descontaminación hídrica y monitoreo de la calidad del agua. Para cubrir los gastos de implementación y seguimiento de la tasa, la autoridad ambiental competente podrá utilizar hasta el 10 % de los recursos recaudados de la tasa retributiva. Para lo anterior, las autoridades ambientales competentes deberán realizar las distribuciones en sus presupuestos de ingresos y gastos a las que haya lugar para garantizar la destinación específica de la tasa (tasa retributiva por la utilización de agua como receptor de los vertimientos puntuales, 2012).

Esta normativa es de importancia para la investigación desarrollada puesto que se enfoca en regular las descargas de contaminantes que hace una sociedad a cuerpos de agua (lagos y ríos), además de utilizar una carga de contaminación como medida de cálculo de la tasa impositiva que se pretende cobrar.

Es de prestar especial atención que la norma regula una diferencia entre vertimiento puntual directo al recurso hídrico, considerado como aquel vertimiento realizado en un punto fijo y directamente al recurso hídrico; y, vertimiento puntual *indirecto al recurso hídrico*, considerado como aquel vertimiento que se realiza desde un punto fijo a través de un canal natural o artificial o de cualquier medio de conducción o transporte a un cuerpo de agua superficial. Es decir, que Colombia realizó una inversión en tecnología y desarrolló las fórmulas matemáticas para poder realizar el cálculo de vertimientos realizados por personas individuales y/o jurídicas.

3.4.2. Impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas Ley 1819 de 2016 del Congreso de la República de Colombia

El artículo 512-15 del Estatuto Tributario de Colombia regula que, a partir del 1 de julio de 2017, se estará sujeto al impuesto nacional al consumo (impuesto similar al Impuesto al Valor Agregado en Guatemala), así como la entrega a cualquier título de



bolsas plásticas cuya finalidad sea cargar o llevar productos enajenados por los establecimientos comerciales que las entreguen. La tarifa se determinará según la siguiente tabla:

| Año | Tarifa |
|------|--------|
| 2017 | \$ 20 |
| 2018 | \$ 30 |
| 2019 | \$ 40 |
| 2020 | \$ 50 |

Fuente: Jorge Augusto Samayoa Mazariegos

Las tarifas se actualizarán anualmente en un porcentaje equivalente a la variación del índice de precios al consumidor certificado por el DANE (Departamento Administrativo Nacional de Estadística), al 30 de noviembre y el resultado se aproximará al peso más cercano. La DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales) certificará y publicará antes del 1 de enero de cada año las tarifas actualizadas.

El sujeto pasivo del impuesto es la persona que opte por recibir bolsas plásticas cuya finalidad sea cargar o llevar los productos adquiridos en establecimientos (incluyendo domicilios). Este impuesto no podrá tratarse como costo, deducción o impuesto descontable. El impuesto se causará al momento de la entrega de la bolsa. En todos los casos, en la factura de compra o documento equivalente deberá constar expresamente el número de bolsas y el valor del impuesto causado.

La tarifa de las bolsas plásticas que ofrezcan soluciones ambientales será del 0 %, 25 %, 50 % o 75 % del valor pleno de la tarifa, según el nivel (de 1 a 4) de impacto al medioambiente y la salud pública, definido por Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible con base en la reglamentación que establezca el gobierno nacional. Para este fin el Ministerio de Ambiente deberá adelantar un estudio de los estándares de industria sobre el nivel de degradabilidad de los materiales plásticos en rellenos sanitarios. También adelantará estudios sobre la caracterización de los plásticos como residuos y de las soluciones ambientales factibles para estas.



El gobierno nacional reglamentará y tomará medidas orientadas a mitigar el impacto ambiental de las bolsas plásticas importadas; así como evitar una competencia desleal de bolsas importadas o de contrabando. No está sujeta a este impuesto la entrega de las siguientes bolsas plásticas: las biodegradables certificadas como tales por el Ministerio de Medioambiente y Desarrollo Sostenible, con base en la reglamentación que establezca el gobierno nacional, y, las bolsas reutilizables que conforme a la reglamentación del gobierno nacional posean unas características técnicas y mecánicas que permiten ser usadas varias veces, sin que para ello requieran procesos de transformación (Estatuto Tributario Nacional, 1989).

La norma analizada tiene alguno de los elementos necesarios para ser considerada una norma extrafiscal, puesto que pretende disminuir el uso de bolsas plásticas por parte de las personas que consumen en un establecimiento comercial, imponiendo una tasa a cada bolsa utilizada, haciendo que la compra sea más gravosa para el consumidor. Sin embargo, es de resaltar que lo recaudado por parte del Estado de Colombia no es invertido en algún programa de concientización, sino va directo a las arcas del Estado, y por ende al su presupuesto general.

3.5. Ecuador

En el caso de Ecuador, en el año 2011 se estableció en la reforma fiscal una ley conocida como Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, con un título específico nominado Impuestos Ambientales, en donde se definen dos tributos ambientales.

El primero de ellos, el impuesto ambiental a la contaminación vehicular tiene consideraciones extrafiscales, en tanto busca cambios de comportamiento en el consumo de automotores, fijando una mayor carga tributaria a aquellos vehículos que producen mayor contaminación ambiental a través de las emisiones de gases. Por lo demás, el fin recaudador de este impuesto se enfoca hacia programas que buscan mitigar daños ambientales como, por ejemplo, los programas de “chatarrización” (programa que pretende sacar de circulación vehículos de carga de 10.5 toneladas de peso bruto con



una antigüedad igual o superior a los 20 años) y el mejoramiento de la calidad de los combustibles (Vera, 2019, p. 18).

El segundo es el impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables, siendo este un tributo novedoso que incentiva comportamientos amigables con el medioambiente, tanto en el sector empresarial como en la sociedad consumidora. Es así como el Estado ecuatoriano graba el embotellamiento mediante el uso de botellas plásticas no retornables, pero además este impuesto es redimible para quienes recolecta, entrega y retorna los recipientes para su tratamiento, impulsado de esta manera procesos efectivos de reciclaje, y con esta medida, fomentar buenas conductas en la población ya que le retorna a quien entrega una cantidad determinada de botellas plásticas una cantidad determinada de dinero por el peso de lo reciclado (Vera, 2019, p. 19).

3.6. Bolivia

En Bolivia el impuesto ambiental más importante es el impuesto a la utilidad de las empresas mineras, el cual se encuentra regulado en el Código de Minería contenido en la Ley 1777. Este impuesto aplica una cuota especial a la minería que se hace efectivo cuando los precios de los minerales son mayores a los precios establecidos para la acreditación de la renta minera contra el impuesto a la utilidad de las empresas.

3.6.1. Ley 1777 Código de Minería

La ley citada fue creada con la finalidad de regular el otorgamiento de las concesiones mineras a las personas individuales o colectivas, nacionales o extranjeras que le sean solicitadas al Estado de Bolivia. Dentro de las disposiciones especiales de la norma, Título VII, Capítulo I, artículo 85, se regula: “Los concesionarios u operadores mineros están obligados a controlar todos los flujos contaminantes que se originen dentro del perímetro de sus concesiones, así como en sus actividades mineras, en conformidad con las normas legales aplicables. Los concesionarios u operadores mineros que únicamente realicen actividades de prospección y exploración controlarán solamente los flujos que pudieran originarse en dichas actividades mineras. El Estado establecerá



mecanismos financieros o tributarios para facilitar el control de los flujos contaminantes que no estuvieran relacionados con el proceso productivo del concesionario u operador minero y que se hubieran originado en actividades mineras realizadas con anterioridad a la vigencia de la Ley del Medioambiente o a la fecha de obtención de la concesión minera si ella fuera posterior”.

Sin embargo, el elemento impositivo ambiental se encuentra regulado en el título VIII de la ley conocido con el nombre de “Del impuesto complementario de la minería”. La base imponible del Impuesto Complementario de la Minería es el valor bruto de venta y se entiende por valor bruto de venta el monto que resulte de multiplicar el peso del contenido fino del material o metal por su cotización oficial en dólares corrientes de los Estados Unidos de América. La cotización oficial es el promedio aritmético quincenal determinado por el Poder Ejecutivo con base en la menor de las cotizaciones diarias por transacciones al contado registrada en una bolsa internacional de metales o en publicaciones especializadas de reconocido prestigio internacional según reglamento. A falta de cotización oficial para algún mineral o metal, el valor bruto de venta se establecerá según el procedimiento que establezca el Poder Ejecutivo mediante Decreto Supremo, según lo regulado en el artículo 97 de la Ley.

La alícuota del Impuesto Complementario de la Minería se determina de acuerdo con escalas, y tomando en cuenta que se obtiene de la mina, es decir, oro, plata, zinc, y también toma en cuenta su estado, es decir, si se obtiene en estado natural, amalgama, preconcentrados, concentrados, precipitados, bullón, barra fundida o lingote. Las escalas de cotizaciones para la determinación de la alícuota del Impuesto Complementario de la Minería se ajustarán anualmente a partir de la gestión 1998, por un factor de corrección equivalente al 50 % de la tasa de inflación anual de los Estados Unidos de América correspondiente a la gestión precedente (artículo 98).

El monto efectivamente pagado por concepto del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas será acreditable contra el Impuesto Complementario de la Minería en la misma gestión fiscal. En caso de existir una diferencia debido a que el importe del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas efectivamente pagado es mayor al



Impuesto Complementario de la Minería, esta diferencia se consolidará en favor del fisco. Por el contrario, si el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas efectivamente pagado es menor que el Impuesto Complementario de la Minería, el sujeto pasivo pagará la diferencia como Impuesto Complementario de la Minería.

Esta norma, que es de las más importantes de Bolivia en virtud de la alta cantidad de exportaciones mineras que tiene el país, no contiene los elementos para ser considerada una norma extrafiscal. Aunque su finalidad sea la de facilitar el control de los flujos contaminantes que no estuvieran relacionados con el proceso productivo del concesionario u operador minero, lo recaudado por el Estado en concepto de esta norma va directamente a las arcas del Estado, pudiendo la entidad minera hasta incluso compensar lo pagado por este tributo con lo que debería pagar por concepto de Impuesto sobre Utilidades. En ningún momento de la regulación del impuesto se encuentra una norma relacionada a evitar que la entidad minera evite la contaminación que produce por la extracción de minerales del suelo (Código de Minería, 1997).

3.7. Chile

En Chile el sistema tributario contiene cuatro impuestos a los que se les puede denominar ambientales. El primero es el Impuesto Específico a los Combustibles, Ley número 18.502 de 1986, que grava la venta de gasolinas automotrices, petróleo, diésel, gas licuado de petróleo de consumo vehicular, y gas natural comprimido de consumo natural.

El Impuesto al Tabaco, Ley número 3724 de 1974, que grava el cultivo, elaboración, fabricación o distribución de cigarrillos o tabaco picado. El impuesto específico a la actividad minera Ley número 20.026 del año 2005, que establece un impuesto específico a la renta de la operación de la actividad minera obtenida por un explotador minero, y el impuesto al carbono Ley número 20.780 que entró en vigor en 2018.



El impuesto a los combustibles se concibe como un impuesto que busca la reducción del consumo de combustibles contaminantes y el desincentivo a la compra de nuevos vehículos. Pero, a pesar de ese objetivo no fiscal, las necesidades de consumo de la sociedad han hecho que la aplicación del impuesto sea principalmente con fines recaudatorios. Por otra parte, la estructura del impuesto va en contravía en el sentido ambiental, en tanto que está comprobado que el diésel genera un grado mayor de contaminación que la gasolina refinada, y se observa que la mayor carga impositiva es para esta última, con lo cual se infiere que podría haber un estímulo al cambio en la demanda a otro tipo combustibles cuyo daño ambiental es mayor.

El impuesto específico al tabaco es considerado un tributo ambiental porque cumple con uno los propósitos fundamentales en términos ambientales, desincentivar su consumo, así como también busca internalizar, en los precios del tabaco y sus derivados los costos que genera para el Estado chileno el consumo de cigarrillo en materia de salud pública.

El impuesto específico a la actividad minera es un impuesto con características del tradicional impuesto de renta, grava las utilidades operacionales provenientes de la extracción de minerales. Su objetivo es compensar fiscalmente la explotación de los recursos no renovables, similar a la ley aplicada en Bolivia.

En cuanto a la Ley del Impuesto al Carbono, la misma está dirigida a las empresas que utilizan una capacidad igual a mayor a los 50 megavatios y el gobierno espera que conducirá a una mayor reducción de gases de efecto invernadero.

Con el apoyo del Banco Mundial por medio de la Alianza de Preparación para los Mercados de Carbono o Partnership for Market Readiness (PMR), Chile está poniendo en práctica un impuesto empresarial de cinco dólares por tonelada emitida de carbono, esto debido a que Chile está suscrito a los acuerdos internacionales sobre cambio climático y se ha comprometido a reducir un 30 % para 2030 sus emisiones de CO₂ por unidad de producto interior bruto respecto a los valores de 2007, o a un 45 % en caso de recibir financiamiento internacional. Es de mencionar que Chile es el primer país en

Latinoamérica que cuenta con un impuesto a la emisión de gases con efecto invernadero (Vera, 2019, p. 17).



3.8. Guatemala

3.8.1. Ley de protección y mejoramiento del medioambiente

El Ministerio de Ambiente y de Recursos Naturales es el ente estatal encargado de formular y ejecutar las políticas relativas a su ramo, es decir cumplir el régimen relacionado con la conservación, protección, sostenibilidad y mejoramiento del ambiente y los recursos naturales del país. También debe prevenir la contaminación del mismo y disminuir de conformidad con los instrumentos legales puestos a su disposición el deterioro ambiental y la pérdida del patrimonio natural, de conformidad con el artículo 29 Bis del Decreto 114-97 del Congreso de la República, Ley del Organismo Ejecutivo.

El Decreto 68-86 del Congreso de la República de Guatemala desarrolla la Ley de Protección y Mejoramiento del Medioambiente, cuyo objetivo principal es propiciar el desarrollo social, económico, científico y tecnológico que prevenga la contaminación del medioambiente y mantenga el equilibrio ecológico, para un uso racional de la fauna, flora, suelo, subsuelo y el agua, de conformidad con lo regulado en el primer artículo de la norma. La aplicación de esta ley estará a cargo del Organismo Ejecutivo, a través del Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales.

Dentro de los instrumentos con los que cuenta el Ministerio se encuentra el Acuerdo Gubernativo número 137-2016 Reglamento de Evaluación, Control y Seguimiento Ambiental el cual contiene los lineamientos, estructura y procedimientos necesarios para apoyar el desarrollo sostenible del país en el tema ambiental, estableciendo reglas para el uso de instrumentos y guías para que faciliten la evaluación, control y seguimiento ambiental de los proyectos, obras, industrias o actividades, que se desarrollan y los que se desarrollarán en el futuro.



El artículo 2 del Acuerdo Gubernativo número 137-2016 detalla que corresponde al Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales (MARN) la aplicación, a través de la Dirección de Gestión Ambiental y Recursos Naturales (DIGARN), la Dirección de Coordinación Nacional (DCN) a través de las delegaciones departamentales cuando correspondan, la Dirección de Cumplimiento Legal (DCL), y demás dependencias, todas del citado Ministerio.

De conformidad con lo regulado por el artículo 6 de la ley, el suelo, subsuelo y límites de aguas nacionales no podrán servir de reservorio de desperdicios contaminantes del medioambiente o radioactivos. Para efectos de la ley realiza una clasificación del medioambiente la cual comprende: los sistemas atmosféricos (aires); hídrico (agua), lítico (rocas y minerales), edáfico (suelos), biótico (animales y plantas), elementos audiovisuales y recursos naturales y culturales. El artículo 15 de la norma citada contiene la regulación del sistema hídrico, el cual regula la obligación del Estado de velar por el mantenimiento de la cantidad del agua para el uso humano y otras actividades cuyo empleo sea indispensable. Para ello, debe emitir las disposiciones que sean necesarias y los reglamentos correspondientes, ambos enfocados a las siguientes funciones:

- a) Evaluar la calidad de las aguas y sus posibilidades de aprovechamiento, mediante análisis periódicos sobre sus características físicas, químicas y biológicas.
- b) Ejercer control para que el aprovechamiento y uso de las aguas no cause deterioro ambiental.
- c) Revisar permanentemente los sistemas de disposición de agua servidas o contaminadas para que cumplan con las normas de higiene y saneamiento ambiental y fijar los requisitos.
- d) Determinar técnicamente los casos en que debe producirse o permitirse el vertimiento de residuos, basuras, desechos o desperdicios en una fuente receptora, de acuerdo con las normas de calidad del agua;



- e) Promover y fomentar la investigación y el análisis permanente de las aguas interiores, litorales y oceánicas, que constituyen la zona económica marítima de dominio exclusivo.
- f) Suscitar el uso integral y el manejo racional de cuencas hídricas, manantiales y fuentes de abastecimiento de aguas.
- g) Investigar y controlar cualquier causa o fuente de contaminación hídrica para asegurar la conservación de los ciclos biológicos y el normal desarrollo de las especies.
- h) Propiciar en el ámbito nacional e internacional las acciones necesarias para mantener la capacidad reguladora del clima en función de cantidad y calidad del agua.
- i) Velar por la conservación de la flora, principalmente los bosques, para el mantenimiento y el equilibrio del sistema hídrico, promoviendo la inmediata reforestación de las cuencas lacustres, de ríos y manantiales.
- j) Prevenir, controlar y determinar los niveles de contaminación de los ríos, lagos y mares de Guatemala.
- k) Investigar, prevenir y controlar cualesquiera otras causas o fuentes de contaminación hídrica.

Dentro del reglamento mencionado encontramos la definición del Estudio de Impacto Ambiental, el cual está regulado en el artículo 3 numeral 28 del reglamento, y el que literalmente indica:

“Estudio de evaluación de impacto ambiental (EIA). Es el documento técnico que permite identificar y predecir, con mayor profundidad de análisis, los efectos sobre



el ambiente que ejercerá un proyecto, obra, industria o actividad que por sus características se ha considerado como de moderado y de alto impacto ambiental potencial o riesgo ambiental según el Listado Taxativo”.

La Ley de Protección y Mejoramiento del Medioambiente, en su artículo 8, indica que, para todo proyecto, obra, industria o cualquier otra actividad que por sus características pueda producir deterioro a los recursos naturales renovables o no, al ambiente, o introducir modificaciones nocivas o notorias al paisaje y a los recursos culturales del patrimonio nacional, será necesario previamente a su desarrollo un estudio de evaluación del impacto ambiental, realizado por técnicos en la materia. Para saber qué proyectos, obras, industrias o actividades deben obtener la licencia ambiental correspondiente se debe consultar un listado taxativo que publicará el Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales a través de un Acuerdo Ministerial de conformidad con lo indicado por el artículo 19 del reglamento citado.

Existen tres diferentes categorías básicas de proyecto, obras o industrias, las cuales son las siguientes:

- a) Categoría A. Corresponde a aquellos proyectos, obras, industrias o actividades consideradas como las de más alto impacto ambiental potencial o riesgo ambiental de entre todo el Listado Taxativo. Los megaproyectos de desarrollo se consideran como parte de esta categoría.
- b) Categoría B. Corresponde a aquellos proyectos, obras, industrias o actividades consideradas como las de moderado impacto ambiental potencial o riesgo ambiental de entre todo el Listado Taxativo y que no corresponden a las categorías A y C. Se divide en dos: la B1, que comprende las que se consideran como de moderado a alto impacto ambiental potencial o riesgo ambiental; y la B2, que comprende las que se consideran como de moderado a bajo impacto ambiental potencial o riesgo ambiental.
- c) Categoría C. Corresponde a aquellos proyectos, obras, industrias o actividades, consideradas como de bajo impacto y riesgo ambiental, que se desarrollarán de



forma permanente o aquellas que se materializarán en un solo acto, esta categoría deberá ser presentada únicamente para su registro en los listados.

3.8.2. Multas administrativas en materia ambiental

Las sanciones que, según la ley, puede imponer el Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales son advertencia, suspensión cuando existiera una variación negativa en los parámetros de contaminación, comiso de las primas, modificación o demolición de construcciones violatorias, multas y cualquier otra medida que tienda a corregir y reparar los daños causados y evitar la contaminación de actos perjudiciales al medioambiente y los recursos naturales de conformidad con lo normado en el artículo 31 de la ley. Para el cálculo de las multas a imponerse, el Reglamento de la ley, en el artículo 108 regula el valor base de la unidad, es decir, que se le asigna un valor monetario a una unidad, y posteriormente dentro del reglamento se establece a cuántas unidades equivale una sanción. El valor base de la unidad es de cien quetzales (Q. 100.00).

El artículo 109 del reglamento regula las multas que impondrá la Dirección de Cumplimiento Legal del Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales, dependiendo de la gravedad del impacto ambiental, trascendencia del mismo en perjuicio de la población, las condiciones en las que se producen y la reincidencia. El artículo analizado presenta las siguientes multas:

- a) Por infracción al artículo 8 de la ley, es decir, por no contar con el Estudio de Impacto Ambiental, multa de Q. 5,000.00 a Q. 100,000.00, según las siguientes categorías de instrumentos ambientales:

| Categoría | Unidades de multa |
|-----------|------------------------|
| C | De 50 a 250 unidades |
| B2 | De 251 a 500 unidades |
| B1 | De 500 a 750 unidades |
| A | De 751 a 1000 unidades |

Fuente: Jorge Augusto Samayoa Mazariegos



- b) Multa de acuerdo con la categoría que le corresponda cuando se hubiere presentado el Instrumento Ambiental correctivo de proyectos, obras, industrias o actividades existentes.
- c) Multa de acuerdo con la categoría que le corresponda cuando se realicen actividades no autorizadas en los Instrumentos Ambientales.
- d) Cuando se verifique el incumplimiento de los compromisos ambientales adquiridos en el Instrumento Ambiental, el expediente de mérito, resolución de aprobación y resoluciones subsiguientes, se impondrá una multa de cincuenta (50) unidades a un mil (1,000) unidades, por el total de incumplimientos a los compromisos ambientales que resultaren de las acciones de control y seguimiento ambiental. La Dirección de Cumplimiento Legal elaborará y emitirá los mecanismos necesarios para hacer efectiva dicha sanción.
- e) Multa de acuerdo con la categoría que le corresponda por la presentación de varios instrumentos ambientales que correspondan a un mismo proyecto, obra, industria o actividad en el área de ubicación inicial por fraccionamiento del mismo.
- f) Multa de acuerdo con la categoría que le corresponda cuando omitiere la obligación de presentar la renovación de la póliza del seguro correspondiente o no contar con licencia ambiental vigente.
- g) Multa por no aplicar las medidas correctivas al proyecto, obra, industria o actividad como resultado de las acciones de control y seguimiento ambiental en el tiempo establecido por el Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales, aplicada con el mínimo de unidades correspondientes a cada categoría por cada medida no cumplida.
- h) Multa valorada de acuerdo con la magnitud del daño ambiental ocasionado. La Dirección de Gestión Ambiental y Recursos Naturales deberá determinar el valor



del daño ambiental en moneda nacional que la Dirección de Cumplimiento Legal debe imponer.

De establecerse la posible existencia de un riesgo o peligro (así como no contar con el Estudio de Impacto Ambiental), el Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales, con base en los principios ambientales, podría suspender temporalmente el proyecto, obra, industria o actividad, así como también imponer la sanción correspondiente. La suspensión estará vigente hasta que se demuestre que el peligro desapareció o bien se hayan establecido las medidas de mitigación para el riesgo.

Las multas se interponen sin perjuicio de los delitos que contempla el Código Penal, estableciendo la obligación a la autoridad competente de presentar la denuncia correspondiente ante el Ministerio Público, quien será la encargada de investigación de los hechos delictivos puestos a su conocimiento. Lo recaudado en concepto de multas y sanciones va a las arcas del Estado, no tiene un destino específico, sino se invierte para el funcionamiento del Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales.

3.8.3. Delitos ambientales regulados en el Código Penal

El Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, Código Penal, tipifica las acciones penadas y clasificadas como delito. Dentro del Título décimo, capítulo primero, encontramos regulados los delitos contra la economía nacional y el ambiente, Capítulo que fue reformado por el artículo 27 del Decreto número 33-96 del Congreso de la República de Guatemala, puesto que anteriormente era denominado “De los delitos contra la economía nacional”.

Dentro de este Capítulo, y relacionado con el tema desarrollado en la investigación, encontramos como delitos los siguientes:

Artículo 347 "A". Contaminación. Será sancionado con prisión de uno a dos años, y multa de trescientos a cinco mil quetzales, el que contaminare el aire, el suelo o las aguas, mediante emanaciones tóxicas, ruidos excesivos vertiendo sustancias peligrosas



o desechando productos que puedan perjudicar a las personas, a los animales, bosques o plantaciones. Si la contaminación se produce en forma culposa, se impondrá multa de doscientos a mil quinientos quetzales.

Artículo 347 "B". Contaminación industrial. Se impondrá prisión de dos a diez años y multa de tres mil a diez mil quetzales, al director, administrador, gerente, titular o beneficiario de una explotación industrial o actividad comercial que permitiere o autorizare, en el ejercicio de la actividad comercial o industrial, la contaminación del aire, el suelo o las aguas, mediante emanaciones tóxicas, ruidos excesivos, vertiendo sustancias peligrosas o desechando productos que puedan perjudicar a las personas, a los animales, bosques o plantaciones. Si la contaminación fuere realizada en una población, o en sus inmediaciones, o afectare plantaciones o aguas destinadas al servicio público, se aumentará el doble del mínimo y un tercio del máximo de la pena de prisión. Si la contaminación se produjere por culpa, se impondrá prisión de uno a cinco años y multa de mil a cinco mil quetzales. En los dos artículos anteriores la pena se aumentará en un tercio si a consecuencia de la contaminación resultare una alteración permanente de las condiciones ambientales o climáticas.

Con la lectura de los artículos anteriormente citados así como el análisis realizado a otras leyes ambientales se observa que el Congreso de la República de Guatemala realizó una compresión de los actos contaminantes que pueden afectar al ambiente, puesto que al crear estos dos artículos y derogar los que estaban dispersos y regulados en las distintas leyes ambiental de Guatemala, simplificó la tipificación de actos, realizando una separación únicamente en cuanto a la persona involucrada en el acto de contaminar que, en este caso, es una persona individual o una entidad jurídica (industria o comercio).

Con ello, el Ministerio Público puede concentrar su labor en recabar la prueba necesaria para fundamentar su acusación contra la persona (individual o jurídica) quien contaminare el aire, el suelo o las aguas, mediante emanaciones tóxicas, ruidos excesivos, vertiendo sustancias peligrosas o desechando productos que puedan

perjudicar a las personas, a los animales, bosques o plantaciones, solicitando las penas agravantes o atenuantes establecidas en los artículos 347 “A” y 347 “B” del Código Penal.



3.8.4. Antecedente judicial de implementación de leyes ambientales en Guatemala

En Guatemala existen antecedentes de implementación de leyes ambientales con fines de protección o fomento de desarrollo de proyectos para la creación de energía limpia y que no contamine el ambiente apoyado en exenciones tributarias. Ley de Fomento al Desarrollo de Fuentes Nuevas y Renovables de Energía emitida por el Congreso de la República de Guatemala en el año de 1986 pretendía potenciar el uso de los recursos naturales con los que cuenta el país y utilizar los mismos para la creación de fuentes nuevas y renovables de energía, ya que la dependencia de productos petroleros que deben importarse provoca en algún momento una crisis energética ya sea por el aumento de los precios o por la escasez del producto.

Es por ello que el Congreso de la República de Guatemala promulgó dicha ley para fomentar en el país al desarrollo de fuentes de energía renovables, las cuales tendrían como base el uso de radiación solar, el viento, las mareas, el agua, la geotermia, la biomasa y cualquier otra fuente de energía que no sea nuclear, ni la producida por hidrocarburos y sus derivados. Sin embargo, tal como se mencionó en párrafos anteriores, esta norma contenía un artículo que perjudicó severamente el recaudo tributario del Estado, y estaba contenido en el artículo 13 numeral 4 y 5 de dicha ley, que establecía:

Las personas que conforme esta ley realicen proyectos gozarán de: (...) 4. Toda persona individual o jurídica domiciliada en el país que invierta en proyectos podrá deducir hasta el 100 % del valor de su inversión del monto del Impuesto Sobre la Renta; y, 5. Dedución del 100 % en el cálculo del impuesto sobre la renta del monto de las donaciones hechas exclusivamente para proyectos relativos a fuentes nuevas y renovables de energía.



Estas inversiones eran documentadas a través de un contrato de participación por adhesión en la que una entidad jurídica o persona individual y una entidad gestora de un proyecto hidroeléctrico que estaban debidamente autorizadas por el Ministerio de Energía y Minas. El contrato constituía una forma para demostrar la relación entre las entidades como inversor y gestor del proyecto en sus distintas calidades.

La redacción del artículo citado tuvo efectos no deseados, porque permitía la participación de cualquier entidad en dichos proyectos a través de contratos de participación y el beneficio era la deducción total de dicha inversión de la renta imponible del Impuesto Sobre la Renta funcionando como un tipo de crédito fiscal ya que al determinar el monto a pagar del impuesto, la entidad podía cubrir la misma con el monto invertido en el proyecto. La entidad recibía ganancias por su inversión en el desarrollo de nuevas fuentes de energía y a su vez podía deducir de forma total el monto invertido en dicho proyecto, pudiendo de esa manera evitar el pago de impuestos al Estado por períodos fiscales enteros y obteniendo un doble beneficio.

La ley no tuvo el efecto deseado puesto que se estableció que los contribuyentes no estaban creando más proyectos hidroeléctricos sino únicamente capitalizaban los ya existentes, perjudicando en el recaudo al Estado pues dichas inversiones eran completamente deducibles del Impuesto Sobre la Renta. A pesar de los intentos de la Superintendencia de Administración Tributaria para evitar que las entidades realizaran esta deducción, las Salas de lo Contencioso Administrativo, Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia y Corte de Constitucionalidad en conjunto emitían sentencia cuyos razonamientos se ejemplifican de la siguiente manera:

3.4.2.1. Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo de fecha 16 de junio de 2011, expediente número 446-2001

En consecuencia, de conformidad con lo estipulado por el artículo 13, numeral 4 del Decreto Ley 20-86 del jefe de Estado, que en forma clara establece que toda persona individual o jurídica domiciliada en el país, que invierta en proyectos podrá deducir hasta el cien por ciento (100 %) del valor de



su inversión, el monto del Impuesto sobre la Renta, los ajustes realizados por la Administración Tributaria, son improcedentes, aceptar el argumento esgrimidos (sic) por esta implicaría realizar una interpretación restrictiva de la norma en cuestión, dejando por un lado el verdadero sentido y alcance dado por el legislador al momento de su emisión, por consiguiente, habiendo acreditado la parte actora la inversión realizada le asiste a la entidad Avícola Villalobos, Sociedad Anónima, el derecho de deducir del Impuesto sobre la Renta del período impositivo del uno de julio de dos mil uno al treinta de junio del año dos mil tres, resultando inaplicable al caso concreto lo establecido en el párrafo final del artículo 65 del Código Tributario, pues no existe ninguna transferencia de la exención tributaria a terceros, por no tener esa calidad la entidad Avícola Villalobos, Sociedad Anónima, sino la de inversionista, como quedó demostrado, las pérdidas o ganancias del proyecto le afectan directamente, lo que le favorece o le perjudica a la entidad Agro Comercializadora del Polochic, Sociedad Anónima, en igual grado le beneficia o perjudica a la inversionista, es lógico entonces entender que goza del derecho de descontar del Impuesto sobre la Renta la inversión por ella efectuada.

3.4.2.2. Sentencia de casación de la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 27 de junio de 2012, expediente número 271-2011

La recurrente invoca violación de ley por inaplicación del artículo 37 del Decreto Número 36-97 del Congreso de la República, en su primera frase que dice: «Se derogan las exenciones, exoneraciones y deducciones específicas del Impuesto sobre la Renta, establecidas en las siguientes leyes: Decreto Ley 20-86, Ley de Fomento al Desarrollo de Fuentes Nuevas y Renovables de Energía» Expone que el tribunal en la sentencia recurrida aplica una norma derogada a partir del uno de julio de mil novecientos noventa y siete, fecha en la cual entró en vigencia el Decreto 36-97 del Congreso de la República, que en su artículo 37 derogó entre otros el artículo 13 inciso 4º del Decreto Ley 20-86 del jefe de Gobierno, por lo que aplica una ley derogada y comete violación de ley por inaplicación del artículo 37 del Decreto 36-97 del Congreso de la República. Esta Cámara, al estudiar los ajustes derivados de los contratos de participación



por adhesión del proyecto hidroeléctrico denominado “Santa Teresa”, establece que la Sala sentenciadora aplicó el artículo 13 numeral 4º del Decreto Ley 20-86 del jefe de Estado, que es una norma derogada a partir del uno de julio de mil novecientos noventa y siete, fecha en que entró en vigencia el Decreto Número 36-97 del Congreso de la República, el cual en su artículo 37 derogó el relacionado artículo 13 inciso 4º del Decreto 20-86 del jefe de Estado. Sin embargo, el segundo párrafo del artículo 37 del referido Decreto, fue promulgado especialmente para conservar los derechos adquiridos en los proyectos hidroeléctricos autorizados con anterioridad a la promulgación de ese Decreto, situación que fue analizada y considerada en forma pertinente por la Sala Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, porque dicho artículo 37 en su segundo párrafo precisamente conservó los derechos contenidos en el artículo 13 numeral 4º del Decreto Ley Número 20-86, al preceptuar que: «Las exenciones, exoneraciones, y deducciones del Impuesto sobre la Renta, que se hayan autorizado a personas individuales o jurídicas, mediante acuerdo, resolución o contrato, con base en las disposiciones legales que se derogan en el párrafo anterior, incluyendo los casos de fuentes nuevas y renovables de energía, continuarán vigentes hasta la finalización del plazo original improrrogable, estipulado en los mismos». Efectivamente, como puede apreciarse, el citado precepto establece una excepción para el caso de desarrollo de fuentes nuevas y renovables de energía, otorgando un plazo especial para la aplicación de los beneficios que el Decreto Ley 20-86 concede a los inversionistas en proyectos de esa naturaleza, los cuales permanecerán vigentes hasta la fecha del vencimiento del plazo original.

En la controversia que nos ocupa, se advierte que el proyecto hidroeléctrico “Santa Teresa” fue autorizado mediante resolución del Ministerio de Energía y Minas con anterioridad a la vigencia del Decreto Número 36-97 del Congreso de la República, y el contrato suscrito por Industria Avícola Villalobos, Sociedad Anónima, con el gestor tenía plazo e inversiones vigentes pendientes de conformidad con los planes de inversión aprobados. En consecuencia, las exenciones y derechos contenidos en el artículo 13, numeral 4º del Decreto Ley



20-86, estaban vigentes cuando Avícola Villalobos, Sociedad Anónima invirtió en el proyecto hidroeléctrico “Santa Teresa”, mediante contrato de participación de adhesión, del diecinueve de junio de mil novecientos noventa y nueve (1999), celebrado con Agro Comercializadora del Polochic, Sociedad Anónima.

En virtud de lo expuesto, a la contribuyente le asiste el derecho a deducir del impuesto sobre la renta, el cien por ciento de su inversión en el citado proyecto, por consiguiente, la Sala resolvió conforme a derecho al revocar las resoluciones administrativas que formularon los ajustes en discusión. El criterio anteriormente sustentado, encuentra respaldo en la sentencia dictada por esta Cámara en casos similares, contenidos en los expedientes de casación números doscientos setenta y nueve - dos mil ocho (279-2008) y doscientos treinta y siete - dos mil nueve (237-2009). Por las razones expuestas, debe desestimarse el recurso de casación relacionado.

Al efectuar el estudio de los antecedentes el Tribunal de Casación advirtió que al instar ese recurso extraordinario, la recurrente omitió referirse al segundo párrafo de la mencionada norma, la cual fue tomada en cuenta por el tribunal de lo contencioso administrativo al dictar sentencia, de donde se determina que en forma correcta y técnicamente válida, resultaba jurídicamente imposible pretenderse la anulación del fallo aludido, mediante la simple referencia de la disposición supuestamente omitida, pues según se desprende de los razonamientos de la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil, el artículo contiene presupuestos que se condicionan simultáneamente. Es decir, que los supuestos establecidos en su parte inicial, en virtud del segundo párrafo, podrían resultar o no aplicables a cada caso en particular según sus propias circunstancias; en otras palabras, la norma considerada en forma completa contiene reservas legales cuyos efectos trascienden a la estricta derogatoria contenida en el párrafo primero, señalado por la casacionista.

Ello permite a la Corte concluir que la desestimación del recurso instado se efectuó en el ejercicio de las facultades legales que le han sido atribuidas a la autoridad reclamada, sin que esto haya ocasionado agravio a la postulante. El Tribunal estimó



que resulta antitécnico argumentar la inaplicación de un apartado de determinada norma (como submotivo de casación), sobre la consideración y análisis de partes aisladas del artículo invocado, sin considerar que la interpretación del mismo debe ser integral, es decir, de la totalidad del contenido del precepto invocado y no de sus apartados en forma separada, de ahí que la desestimatoria de la casación instada no produzca afectación alguna en la esfera de derechos de la compareciente.

3.4.2.3. *Amparo en única instancia, Corte de Constitucionalidad, de fecha 21 de enero de 2014, expediente 384-2011*

La Corte de Constitucionalidad al analizar el escrito de planteamiento de amparo la postulante (La Superintendencia de Administración Tributaria), hizo referencia a la existencia de un contrato de participación suscrito por Avícola Villalobos, Sociedad Anónima, el 19 de junio de 1999 y, tomando en consideración la fecha de celebración de este, se pronunció respecto a los demás agravios que según ella le fueron causados, referentes a que, a su juicio, no le es aplicable a la contribuyente la excepción contenida en el segundo párrafo de la disposición legal ibídem, ni el beneficio fiscal contenido en el Decreto Ley 20-86, atribuyéndole esas supuestas deficiencias a la Corte Suprema de Justicia, a quien la señala de haber violado los derechos y principio constitucionales.

Al respecto, la Corte de Constitucionalidad indicó que los argumentos no tienen relación con el supuesto jurídico contenido en el primer párrafo del artículo 37 citado (el cual derogó las exenciones, exoneraciones y deducciones específicas del Impuesto sobre la Renta, establecidas en el Decreto Ley 20-86), y tampoco fueron oportunamente vertidos al instar la casación por conducto del submotivo específico atinente, por lo que no se vinculan con el submotivo invocado y, consecuentemente, tampoco tienen incidencia en sede constitucional, en virtud de que el análisis de tales circunstancias corresponde, en todo caso, a la jurisdicción ordinaria, pues de acogerlas por vía del amparo se estaría incurriendo en la prohibición establecida en el artículo 211 de la Constitución Política de la República de Guatemala; ello es así porque lo relacionado con el plazo del mencionado contrato fue una cuestión que necesariamente se tuvo que haber discutido en las instancias administrativa y judicial



antes de ser trasladado a conocimiento del Tribunal Constitucional, toda vez que era en aquellas instancias en las que debió haberse dilucidado si en el caso concreto aplicaba la reserva realizada por medio del segundo párrafo del artículo 37 del Decreto 36-97 del Congreso de la República al contrato de participación aludido.

Sin perjuicio de lo anterior, y tomando en consideración la importancia del tema, es necesario puntualizar que en sentencia de dos de diciembre de dos mil nueve, dictada en los expedientes acumulados veintiocho – dos mil nueve (28-2009) y un mil trescientos treinta y uno (1331-2009), la Corte expuso el criterio que el segundo párrafo del artículo 37, exceptúa de la derogación contenida en el primer apartado de la misma norma, los derechos adquiridos sobre exenciones, exoneraciones y deducciones del Impuesto sobre la Renta que ya habían sido autorizadas a personas individuales o jurídicas, mediante acuerdo, resolución o contrato; beneficios fiscales que se extienden a las personas individuales o jurídicas que formalicen documentalmente su inversión en el proyecto hidroeléctrico Santa Teresa mediante el contrato de participación respectivo, como es el caso del contrato de participación celebrado entre la entidad Industria Agrícola Villalobos, Sociedad Anónima y Agro Comercializadora del Polochic, Sociedad Anónima.

Ello concuerda con lo establecido en el artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, respecto de la irretroactividad de la ley, salvo en materia penal, cuando favorezca al reo, y el artículo 7, numeral 4, del Código Tributario, en el sentido que la posición jurídica constituida bajo una ley anterior se conserva bajo el imperio de otra posterior. Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes, aspectos que deben ser tomados en cuenta por los órganos jurisdiccionales al abordar esta temática.

Lo anteriormente expuesto, la Superintendencia de Administración Tributaria, pretendía trasladar al plano constitucional la discusión de temas que no fueron objeto de impugnación mediante el recurso de casación y que, en todo caso, corresponden ser debatidos ante las autoridades competentes en el ámbito jurisdiccional ordinario y

sobre los aspectos que sí fueron impugnados expresamente en el mencionado recurso extraordinario de casación, no se demostró transgresión a garantías constitucionales ni generación de agravio, por lo que la autoridad impugnada (Corte Suprema de Justicia), analizó las razones que la reclamante sostuvo en el proceso y emitió su sentencia en la esfera de las facultades que por disposición legal están conferidas a dicha autoridad.

Con fundamento en lo anterior, la Corte concluyó que la protección constitucional requerida resulta inviable, en virtud de la falta de agravio, motivo por el cual el amparo fue denegado por notoriamente improcedencia. En similar sentido se pronunció la Corte, en sentencia de diecinueve de octubre de dos mil once, dictada en el expediente cuatrocientos veintitrés – dos mil once (423-2011).





Capítulo IV

Factibilidad de impuesto temporal por contaminación de las empresas que circundan el lago de Amatitlán

4.1. Iniciativa de Ley número 2865

La iniciativa número 2865 de la Dirección Legislativa del Congreso de la República es el número de registro asignado a la propuesta del diputado Jorge Mario Ríos Muñoz y esta desarrolla la Ley General de Aguas. Dentro de la exposición de motivos de la iniciativa de ley citada se indica que en Guatemala se han hecho varios intentos para cumplir con lo que manda el artículo 127 de la Constitución Política de la República de Guatemala, de decretar una ley para regular el uso, exploración y explotación del agua, sin embargo, ninguna iniciativa ha prosperado en legislaturas anteriores.

La falta de una Ley de Aguas ha hecho que se incumpla con lo indicado por el artículo transitorio 124 del Código Civil, Decreto 106 que regula: “Mientras se promulga la nueva Ley de Aguas de Dominio Público, quedan en vigor los Capítulos II, III, IV y V del Título II, y II y III del Título VI del Código Civil, Decreto Legislativo 1932”. Este artículo fundamenta la importancia de promulgar una ley que regule todo lo relativo al uso del agua en el país, y que a pesar de ello las distintas legislaturas que han pasado desde la promulgación de dicho decreto ley, se han resistido a tocar el tema. El diputado ponente de la iniciativa fundamenta la necesidad de dicha norma con la finalidad de legislar sobre el uso de los bienes más preciados para la vida humana y para el medioambiente guatemalteco.

La iniciativa de una Ley General de Aguas está compuesta por trece títulos, ciento treinta artículos y una sección de disposiciones transitorias y finales que contienen nueve artículos. Dentro de los mismos encontramos que la ley de ser aprobada por el pleno del Congreso de la República será aplicada a: “Toda actividad realizada por las personas individuales o colectivas, públicas o privadas, que usen o aprovechen el agua en cualesquiera de sus estados como recurso natural de dominio originario del Estado, así como el aprovechamiento y conservación de las aguas y demás bienes hídricos: regula

el aprovechamiento de las aguas y obras hídricas, en resguardo del interés social y crea y organiza el Consejo Nacional de Aguas. Sus disposiciones son de necesidad y utilidad pública, de interés social, ecológico, económico, estratégico y geopolítico y su aplicación es prioritaria a otras leyes relacionadas con el recurso del agua” (Ley General de Aguas, 2003).



La ley regula las condiciones generales del uso del agua, el aprovechamiento de las aguas superficiales y subterráneas, la creación de una Autoridad Nacional del Recurso del Agua, así como un consejo consultivo del recurso del agua la cual cuenta con un órgano de ejecución es una entidad denominada Superintendencia del Agua cuyas facultades están debidamente limitadas dentro de dicha ley. Como punto de especial interés para el trabajo de investigación desarrollado se encuentra regulado lo relativo al título cuarto de la iniciativa denominado “conservación de las aguas”. El artículo 56 a 65 de la ley propuesta regula la prevención y control de la contaminación que se causa por la utilización del agua.

Dentro de esta regulación específicamente en el artículo 56 de la norma citada, encontramos la definición de quienes son sujetos de contaminación:

“Toda persona individual o jurídica, pública o privada que deteriore la calidad de las aguas, está sujeta a esta ley, sus reglamentos y demás leyes en la materia y adoptará las medidas individuales o colectivas a su propio costo, que el Consejo Nacional de Aguas le fije para eliminar o limitar la contaminación y para mejorar la calidad de las aguas, sin perjuicio de las acciones administrativas, civiles o penales que puedan corresponder”.

El artículo 57 regula la posibilidad de tramitar un permiso para realizar descargas o infiltraciones de manera permanente o intermitente de desechos y/o residuos líquidos o sólidos a las fuentes de agua y demás bienes hídricos. Quienes obtengan el permiso y realicen estas descargas de forma continua o intermitente están obligados al pago de un derecho que será el producto de multiplicar la tarifa unitaria de contaminación por la o las unidades de contaminación, de conformidad con lo indicado en el artículo 58 de la

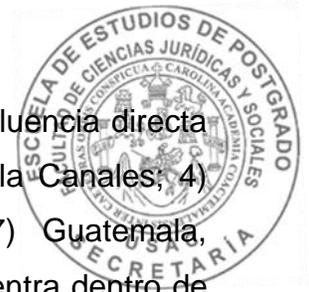


iniciativa, este último artículo recoge en su esencia el principio de pagar por contaminar. Dicha tarifa no está regulada por la ley, el artículo 124 de la iniciativa indica que la tarifa unitaria será establecida a través de la entidad denominada Superintendencia de Aguas, cuyos parámetros y metodología serán determinadas por el Consejo Nacional de Aguas en concordancia con las disposiciones legales, sectoriales, la presente ley y su reglamento.

La aplicación de este principio presenta un problema, el cual ya fue superado en su aplicación por otras legislaciones extranjeras. El mensaje impulsado por este principio es que da una orientación incorrecta a la persona individual o jurídica que utiliza el recurso hídrico, el cual consiste en la utilización desmedida del agua y su retorno contaminado a las fuentes no aptas para el uso humano debido a que se está pagando por un derecho de uso. Si bien una de las interpretaciones del principio es que, quien contamina debe pagar el costo de la vigilancia de sus actividades contaminantes más el costo que implica limpiar la contaminación por ella producida, esta interpretación del principio puede ser contraproducente, porque también puede interpretarse desde el punto de vista de un derecho y no tanto como una obligación, es decir, que al imponer una tarifa por unidad de contaminación producida, el pago da derecho a contaminar, tergiversando el principio y dejando sin efecto su esencia, el cual es crear una conciencia ambiental para evitar el acto de contaminar desde su inicio.

4.2. Consideraciones generales del lago de Amatitlán

El lago de Amatitlán es parte de la cuenca del río María Linda, el cual se caracteriza por tener ríos cortos y de curso rápido, posee una extensión de 381 km². La cuenca del lago de Amatitlán está formada por catorce municipios que pertenecen al departamento de Guatemala y al departamento de Sacatepéquez. Los municipios que conforman la cuenca son los siguientes: 1) San Pedro Sacatepéquez; 2) Santiago Sacatepéquez; 3) San Bartolomé Milpas Altas; 4) San Lucas Sacatepéquez; 5) Mixco; 6) Guatemala; 7) Santa Catarina Pinula; 8) San Miguel Petapa; 9) Villa Nueva; 10) Santa Lucía Milpas Altas; 11) Magdalena Milpas Altas; 12) Fraijanes; 13) Villa Canales; 14) Amatitlán.



De los municipios anteriormente listados, siete de estos tienen influencia directa en el lago de Amatitlán, siendo estos: 1) Villa Nueva; 2) Mixco; 3) Villa Canales; 4) Amatitlán; 5) Santa Catarina Pinula; 6) San Miguel Petapa y 7) Guatemala, específicamente la zonas 11, 12, 13 y 21. El lago de Amatitlán se encuentra dentro de los cinco cuerpos de agua más grandes de Guatemala; consiste en dos masas de agua, conectadas por un pequeño canal donde fue construido el relleno para que pasara el tren. Esto separó el lago en dos cuerpos de agua con diferentes características físicas, químicas y biológicas. La parte oeste, donde está la playa pública de Amatitlán, recibe todas las descargas provenientes de la región sur de la capital y de la cuenca del Río Villalobos.

El lago es afectado directa y negativamente por el crecimiento acelerado de las poblaciones, el consumo de los bosques para uso energético, uso inadecuado de la tierra, desarrollo industrial en el área de la cuenca del lago, descargas de agua residual domésticas sin tratamiento, entre otros (Autoridad para el Manejo Sustentable de la Cuenca , 2015, p. 11).

La mayoría de los ríos que componen el sistema hidrográfico de la cuenca del lago de Amatitlán transportan altas cargas de contaminantes hacia el lago, las cuales en época seca o de estiaje presentan altas concentraciones. El río Villalobos es la fuente principal de alimentación del lago y sus tributarios de mayor importancia son: 1) Río Platanitos; 2) Río Pansalic; 3) Río Pinula; 4) Río Pampumay; 5) Río Pinula; 6) Río San Lucas. El río Frutal recibe las descargas del 80 % de industrias de la ciudad ubicadas en la zona 12 y todos los ríos reciben las descargas de aguas residuales domiciliarias de los diferentes sistemas habitacionales ubicados dentro de la cuenca.

El alto índice de contaminación del lago de Amatitlán es debido a varios factores industriales, municipales, demográficos, sociales, entre otros, que vinculados ejercen un gran impacto en la calidad ambiental del lago. El 23 % de las industrias del país se encuentran ubicadas en la cuenca del lago y aproximadamente solo el 1 % posee sistemas de pretratamiento de agua. La alta concentración de población en el área de la cuenca del lago de Amatitlán genera una alta explotación de los recursos naturales y

minerales que se encuentran en el ecosistema, produciendo una alta cantidad de desechos sólidos, líquidos y gaseosos, los cuales no son tratados adecuadamente (Autoridad para el Manejo Sustentable de la Cuenca, 2015, pp. 11-16).



4.3. Asignación de valor al lago de Amatitlán

La contribución del agua a la economía guatemalteca es directa. Se ha estimado que el aprovechamiento hídrico participa en el 70 % de las actividades que conforman el PIB y que la generación directa del valor agregado del agua es equivalente al 5.6 % del PIB, expresado en una suma cercana a Q13, 400 millones anuales. El riego sirve además como insumo para el 18 % del total de las exportaciones. En economía, tradicionalmente, los recursos naturales y el medioambiente son tratados como un todo único, es decir, no se les otorga un valor financiero o monetario, pero sí se les reconoce como proveedores de las materias primas y recursos que son transformables en el mercado (Colom de Morán, 2011).

La economía originalmente no había considerado el valor de este recurso, tampoco consideró lo que significaba el hecho de que la naturaleza sea el receptor de todos los desechos creados por el hombre. Hasta recientemente se empieza a reconocer el costo del uso de los recursos naturales y del medioambiente el cual no es cero, lo que hace necesario neutralizarlos. Congruente con lo anterior la ciencia de la economía empezó a desglosar en el campo del medioambiente analizando las externalidades y las fallas del mercado vinculadas a la naturaleza, enfocándose especialmente a los daños que esta causa a través de la contaminación, considerados a partir de la ausencia de precios para ciertos recursos ambientales como el agua y el aire limpio que utilizamos.

Es por ello que algunos economistas llegaron a la conclusión de recomendar ciertos impuestos o cargos por emisión para revertir los daños causados a la salud humana. Por lo que, al asignarle un valor al medioambiente, es necesario tomar en cuenta el valor de uso que le pueden dar las empresas e individuos, por ejemplo, el valor directo de un bosque (su madera o su uso recreativo). Para asignarle un valor económico al lago de Amatitlán, es necesario tomar en cuenta los siguientes criterios y formas de



valor: 1) Que el lago forma parte de la función de producción de determinados bienes económicos (como agua para riego). 2) Proveedor de bienes naturales (paisajes, entornos, etc.), de creciente utilidad y bienestar. 3) Receptor de desechos industriales y áreas pobladas. 4) Es parte de un ecosistema integrado, que proporciona los medios y servicios para el sustento de vida (ciclo bioquímico), que sobrepasa las tres funciones anteriores (Gándara, 1998).

Para determinar un valor aproximado al lago de Amatitlán y estimar cuánto se está perdiendo con su contaminación, se debe realizar una cuantificación de los elementos que la componen y de qué forma se utilizan los recursos que contiene.

4.3.1. Recurso hídrico

La utilización del recurso hídrico para la producción de energía eléctrica es uno de los más económicos (comparado con la quema de diésel y búnker). En este sentido, el lago sirve de embalse natural para las plantas eléctricas que operan río abajo del Michatoya, que es la salida natural del agua del lago. Según Pape e Ixcot (1998) “por medio de la regulación de la apertura y cierre de las compuertas del embalse, el Instituto Nacional de Electrificación (INDE), regula cuánta agua se capta durante la época lluviosa, lográndose hasta un total equivalente a treinta millones de metros cuadrados dentro del embalse (30000000 m³), lo cual es utilizado durante la época de verano en la que hay ausencia de lluvia sin afectar el nivel del lago” (p. 190).

Aprovechan este embalse dos hidroeléctricas, de nombres Palín II y Jurún Marinalá, La Hidroeléctrica Palín II se localiza en el municipio de Palín, departamento de Escuintla, la cual fue puesta en operación en el año 2005 y es una central a filo de agua. La Hidroeléctrica Jurún Marinalá se encuentra ubicada en la aldea Agua Blanca, interior de la finca El Salto, departamento de Escuintla, clasificada como una central de regulación diaria. En el año 2013, según el boletín estadístico de producción de energía 2013 publicado por empresa de generación de energía eléctrica, indicó que, durante todo el año con excepción de los meses de abril y agosto, los caudales superaron significativamente los valores promedios históricos. El manejo de los niveles del lago de



Amatitlán y el despacho desde Compuertas permitió una generación de energía eléctrica en Jurún Marinalá que superó en un 58 % la generación promedio histórica de la planta (Empresa de Generación de Energía Eléctrica, 2013).

4.3.2. Riego

La proporción en la extracción de agua para satisfacer las demandas en Guatemala es similar a la del resto del mundo: el uso agropecuario es el mayor, equivale al 41 % de la demanda hídrica total; el uso doméstico representa el 9 % de la demanda total; el industrial el 3 % de la demanda total. Promover el aprovechamiento del potencial del agua para riego permitirá incrementar las exportaciones agrícolas y contribuir al desarrollo económico desde lo rural (Colom de Morán, 2011). En Guatemala se riega un total de ciento veinte mil hectáreas, en que se utiliza un promedio de treinta metros cúbicos de agua por mes por manzana durante seis meses al año, con un valor de dos centavos de quetzal por metro cúbico, para uso exclusivo de riego (Gándara, 1998).

4.3.3. Actividades recreativas

Con la recuperación del lago de Amatitlán se obtiene un embalse natural que puede servir para generar energía, pero también puede ser utilizado para usos recreativos como la pesca, navegación recreativa y el turismo. En el año 2006 se reinauguró un teleférico cuyo recorrido es de tres kilómetros de ida y vuelta, cuenta con 28 cabinas que transportan 4 personas cada una. El precio de admisión era de diez quetzales (Q.10.00) para trabajadores del Estado, para el público en general adultos quince quetzales (Q. 15.00) y cinco quetzales (Q. 5.00) para niños, sin embargo, actualmente no está en funcionamiento. De acuerdo al Director de Recreación del Ministerio de Trabajo y Previsión Social, el Teleférico sin funcionar genera un gasto de treinta mil quetzales (Q.30 000), al mes por consumo eléctrico, es decir, que a la institución le genera un costo de trescientos sesenta mil quetzales al año solo por este rubro (Cid, 2016).



Al disminuir los efectos de la contaminación del lago, la afluencia de visitantes podría aumentar considerablemente, siendo una fuente importante de ingresos para centros turísticos, vendedores, restaurantes y otros establecimientos deportivos, de recreación y comerciales.

4.3.4. Agua para consumo humano

Por la creciente escasez de agua potable en el país, el líquido que contiene el lago de Amatitlán podría implementarse como una gran reserva y fuente de agua potable apta para consumo humano (posterior a su adecuado tratamiento). El consumo de agua se divide en dos grandes ramas: el agua de consumo privado y el agua de consumo municipal, el cual no es extraído directamente del lago, sino del manto freático. El agua de consumo municipal se refiere a la cantidad de agua que utilizan las municipalidades para el abastecimiento domiciliario municipal, donde las siete municipalidades (Mixco, Villa Nueva, San Miguel Petapa, Villa Canales, Amatitlán, parte de Santa Catarina Pinula y la ciudad capital), que se encuentran en la cuenca del lago de Amatitlán utilizan agua del manto freático lo cual afecta enormemente al lago. Según estimaciones de AMSA, esta cantidad es alrededor de 50 441 832 m³/ año (Gándara, 1998).

Las tarifas utilizadas por EMPAGUA, según la explicación que se obtienen a través de la municipalidad de la ciudad de Guatemala, el costo del metro cúbico del agua es la siguiente:

| Rango de consumo en Mt ³ | Costo m ³ |
|-------------------------------------|----------------------|
| 1 a 20 | Q. 1.12 (Más IVA) |
| 21 a 40 | Q. 1.76 (Más IVA) |
| 41 a 60 | Q. 2.24 (Más IVA) |
| 61 a 120 | Q. 4.48 (Más IVA) |
| 120 a más | Q. 5. 60 (Más IVA) |

Fuente: Jorge Augusto Samayoa Mazariegos



El rango tarifario se da en consumo mensual que pueda tener una persona individual o jurídica. También debe tomarse en cuenta los siguientes cobros: a) Costo en que incurre la empresa por el manejo de la cuenta del usuario, entendiéndose como tal la toma de la lectura, análisis, facturación, entrega de la factura, cobro del mismo y manejo contable; b) Se cobra el 20 % de lo que corresponde al valor del consumo de agua, únicamente a los inmuebles que gozan con el mismo. El alcantarillado se refiere a la evacuación de aguas servidas, drenajes de lluvias; c) También se suma un interés que se cobra a los usuarios en caso se tenga un saldo pendiente de pago en las cuentas (Municipalidad de la ciudad de Guatemala, 2018).

4.3.5. Producción pesquera

Las aguas del lago han sido fuente de muchos peces que a su vez generan alimento y trabajo a los pobladores del área. En este lago se encuentran pescadores de las comunidades: Los Cerritos, San Miguel Petapa, Villa Canales, Tacatón, Amatitlán y El Morlón. Todo pescador debe contar con permiso de pesca extendido por UNIPESCA (Unidad de Manejo de la Pesca y Acuicultura), del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación. Frecuentemente se realizan por parte de UNIPESCA actividades de vigilancia y control. Se estima una producción anual de 140 000 Kg. Dentro las especies que se encuentran en el lago están la mojarra negra, sirica, pepesca, carpa, tilapia herbívora, tilapia, mojarra azul (Organización del Sector Pesquero y Acuícola del Istmo Centroamericano, 2017).

El estado actual del lago contamina a la fauna marina ya que el contacto con sus aguas provoca que estos acumulen en sus organismos diversas sustancias tóxicas como por ejemplo, metales pesados. El valor del pescado en el mercado es de aproximadamente Q.20.00 promedio. Además, en la época de migración de aves acuáticas (septiembre a marzo), el 30 % de la población vecina al lago las consume, teniendo un precio promedio de Q. 35 a Q. 40 quetzales por ave. La recuperación del lago de Amatitlán generaría una producción mayor de peces sanos y una fuente importante de empleo para los pobladores de la región (Gándara, 1998).



4.3.6. Agua para uso industrial

Casi el 23 % de las industrias del país se encuentran ubicadas en la cuenca del lago y aproximadamente solo el 1 % posee sistemas de pretratamiento de agua. La alta concentración de población en el área de la cuenca del lago de Amatitlán genera una alta explotación de los recursos naturales y minerales que se encuentran en el ecosistema, produciendo una alta cantidad de desechos sólidos, líquidos y gaseosos, los cuales no son tratados adecuadamente. Cada año se extraen aproximadamente treinta y un millones quinientos treinta y seis mil metros cúbicos (31 536 000 m³) de agua para ser utilizada en los procesos industriales de enfriamiento, abastecimiento y producción (Autoridad para el Manejo Sustentable de la Cuenca y el Lago de Amatitlán, 2015).

4.3.7. Función de recepción de desechos

La creciente contaminación en el lago de Amatitlán es el resultado de las malas prácticas en el manejo de desechos y de aguas contaminadas que afectan su estabilidad natural desde décadas atrás. La Autoridad para el Manejo Sustentable de la Cuenca y del Lago de Amatitlán no abordan la problemática desde la raíz, pues aun hoy se carece del tratamiento de aguas residuales y la supresión de aguas contaminadas dentro del afluente de este cuerpo hídrico, afectando el desarrollo de la zona y la salubridad de las personas. La Unidad de Mantenimiento y Limpieza del Lago de Amatitlán indica que se han logrado extraer 340 mil metros cúbicos de sólidos flotantes, equivalente a más de 28 300 camiones de volteo de extracción de desechos del lago (Gándara, 1998).

Estos contaminantes son resultado de la cantidad de basura que pueden producir las personas que se encuentran en torno a la cuenca. Se estima que al día una persona puede generar 1.5 libras de basura, que multiplicándolo por el millón quinientos mil (1 500 000), habitantes de la cuenca da como resultado la producción de 2.25 millones de libras de basura diaria. Los recursos invertidos anualmente en las actividades de limpieza y mantenimiento se elevan a 2 073 780 quetzales. Los ríos Pansalic, Pinula, El Zacatal, Platanitos, Villalobos y Pampumay aportaban un promedio de 2 481.8 miligramos por litro de sólidos disueltos totales en las aguas del lago de Amatitlán.



La causa de la proliferación de algas en el lago se debe a que las aguas negras que se insertan a esta fuente contienen químicos, que funcionan como nutrientes para estas plantas, además de la presencia de grandes cantidades de fósforo y nitrógeno. El crecimiento acelerado de las áreas urbana e industrial de la ciudad de Guatemala y las cabeceras municipales de Mixco, Villa Nueva, San Miguel Petapa, Villa Canales, Amatitlán y parte de Santa Catarina Pínula, ha influido en la contaminación de esta fuente de agua natural, sin que las mismas poblaciones cuenten con métodos de tratamiento de agua para contrarrestar el impacto contaminante. Se conoce que el río Frutal recibe las descarga del 80 % de industrias de la ciudad ubicadas en la zona 12 y todos los ríos reciben las descargas de aguas residuales domiciliarias de los diferentes sistemas habitacionales ubicados dentro de la cuenca. Las aguas residuales domésticas constituyen un 86 % de las aguas superficiales que ingresan al lago; mientras tanto, las aguas industriales constituyen un 14 %, las cuales son vertidas en los barrancos, ríos, riachuelos y al suelo (Autoridad para el Manejo Sustentable de la Cuenca y el Lago de Amatitlán, 2015).

Ya que la municipalidad, a través de EMPAGUA, cobra por concepto de servicio de alcantarillado el 20 % sobre el consumo de agua, se asumirá que la cantidad de agua consumida tanto doméstica como industrial será igual al volumen de desechos líquidos, por consiguiente, tomando en cuenta que el precio del agua después de un consumo de más de 120 metros cúbicos es de Q. 5.60 más Impuesto al Valor Agregado, el valor del metro cúbico de agua de desecho es igual a $Q. 5.60 * 0.2 = Q. 1.12$, con lo cual el valor de los 12377.67 miligramos por litro diariamente vertidos en el lago de Amatitlán es igual a $12377.67 * 1.12 = Q. 13862.99$. Esa cantidad anualmente representa un gasto de cinco millones cincuenta y nueve mil novecientos noventa y un quetzales con cuarenta y nueve centavos (Q. 5,059,991.49) en concepto de alcantarillado (Gándara, 1998).

4.3.8. Resumen de cuantificación del valor del lago

El cuadro presentado a continuación es una visualización gráfica de los montos anteriormente expuestos, con la finalidad que el lector tenga una mejor apreciación de la



cuantificación total del valor aproximado del lago, y pueda realizar una reflexión de cuánto se podría perder de no aplicar medidas correctivas para la recuperación del lago de Amatitlán.

| DESCRIPCIÓN | CÁLCULO | TOTAL |
|--|---|----------------------|
| Generación energía eléctrica. Las plantas que utilizan el agua para producción de energía eléctrica son las Hidroeléctricas Palín II y Jurún Marinalá. Además, la planta Termoeléctrica La Laguna utiliza el agua del lago para el enfriamiento de las calderas de vapor. Según cálculos del INDE el embalse utilizado es de 30, 000,000 de m ³ anuales. | 30, 000,000 m ³ * 5.60 (valor sin IVA). | Q. 168,000,000.00 |
| Riego. Se riegan aproximadamente 120,000 hectáreas de tierra con el agua que contiene el lago de Amatitlán, y para regar cada hectárea se necesita aproximadamente 30 m ³ mensualmente. | 120,000 * 30= 3,600,000 m ³ / mes 360,000 m ³ / mes * 12 meses = 43,200,000 m ³ /año 43,200, 000 m ³ /año * 5.60 (precio sin IVA) = | Q. 241, 920, 000. 00 |
| Agua para consumo humano. Cantidad utilizada por las municipalidades que se encuentran en la cuenca del lago de Amatitlán para abastecer el uso domiciliar. | 50, 441, 832 m ³ / año * 5.60 (precio sin IVA) = | Q. 282, 474, 259. 20 |
| Producción pesquera. Tomando en cuenta la producción anual de 114, 000 kg anuales. | 114, 000 kg / año * 2.20 lb = 250,800 250,800 lb / año * 30 (Q. valor aproximado por libra) = | Q. 7, 524, 000. 00 |
| Agua para uso industrial. Agua extraída para utilización en procesos industriales, de enfriamiento, abastecimiento y producción. | 31, 536, 000 m ³ / año * 5.60 (precio sin IVA) = | Q. 176, 601, 600.00 |
| | Valor total | Q. 876, 519, 259. 20 |

Fuente: Jorge Augusto Samayoa Mazariegos



4.4. Análisis y discusión de resultados

4.4.1. Presentación

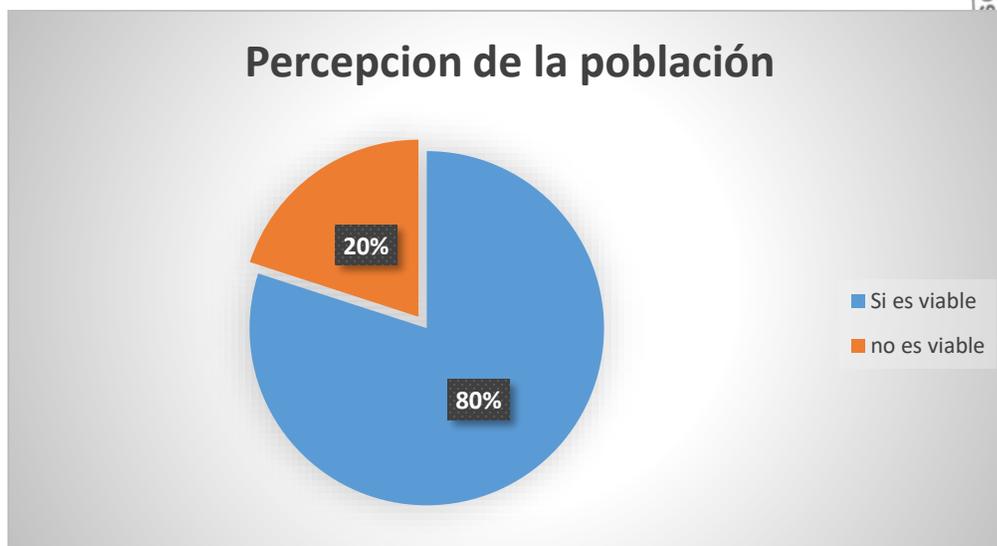
Con la finalidad de fundamentar de mejor manera la investigación realizada, se acudió a la técnica de investigación consistente en entrevista semiestructurada con la finalidad de aplicar una serie de preguntas a manera de obtener la precepción de expertos en el tema tributario y contable en cuanto al tema de investigación propuesto. Se realizaron un total de 10 entrevistas (5 abogados y 5 auditores) a distintas personas que tienen más de cinco años de graduados y cantidad de tiempo similar o mayor de expediente en la aplicación del derecho tributario. Se obtuvieron los resultados siguientes:

Cuadro 4.4.1.1

Percepción de viabilidad de la implementación de un impuesto extrafiscal para invertir lo recaudado en la recuperación del lago.

| Percepción de población | Auditores | | Abogados | |
|--|-----------|----|----------|----|
| | n | % | n | % |
| Sí es viable | 4 | 40 | 4 | 40 |
| -Funcionalidad | | | | |
| -Enfoque ambiental | | | | |
| -Existencia de marco legal | | | | |
| -Necesidad | | | | |
| No es viable | 1 | 10 | 1 | 10 |
| -Percepción subjetiva | | | | |
| -Confusión entre impuesto parafiscal y extrafiscal | | | | |

Fuente: Jorge Augusto Samayoa Mazariegos



Con relación a la pregunta de percepción de viabilidad que tenían los entrevistados en cuanto a la aplicación de un impuesto extrafiscal temporal para que lo ingresado sea invertido en proyectos para recuperar el manto acuífero del lago de Amatitlán, ocho de los entrevistados indicaron que es viable la aplicación del tributo propuesto por razones de salva guarda del medioambiente. De los diez entrevistados dos indicaron que no hay viabilidad, el primero por una percepción subjetiva del pago del impuesto, aduciendo la corrupción existente en el Estado y que el mismo no se invertiría en el fin propuesto. Dos entrevistados dijeron que el motivo su inviabilidad es que primero es necesario establecer un marco legal de protección al ecosistema.

Cuadro 4.4.1.2

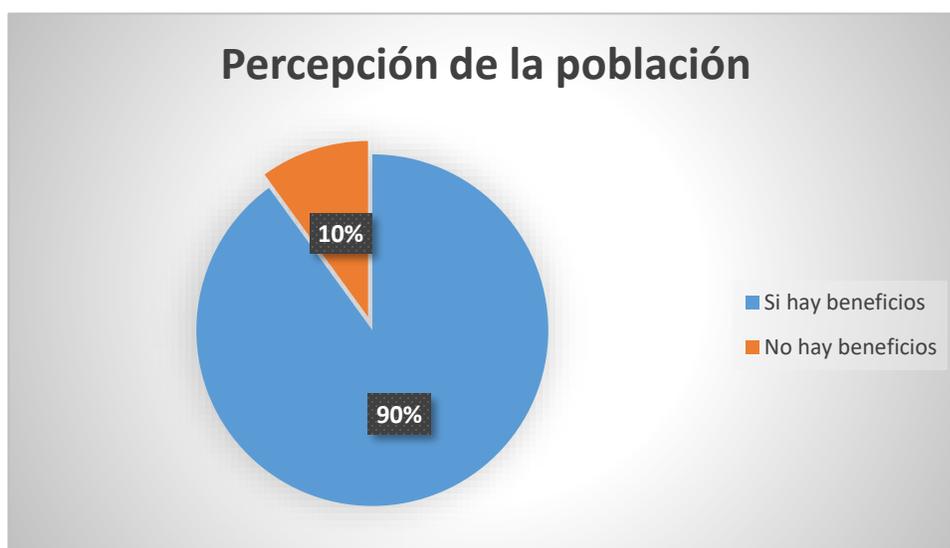
Percepción de beneficio de implementación de un impuesto extrafiscal para que lo recaudado sea invertido en la recuperación y limpieza del lago de Amatitlán.

| Percepción de población | Auditores | | Abogados | |
|--------------------------|-----------|----|----------|----|
| | n | % | n | % |
| Sí hay beneficios | 4 | 40 | 5 | 50 |
| -Captación de fondos | | | | |
| -Recuperación del lago | | | | |



| | | | | |
|----------------------------|---|----|---|---|
| -Evitar contaminación | | | | |
| -Mejoramiento del ambiente | | | | |
| -Salud | | | | |
| No hay beneficios | 1 | 10 | 0 | 0 |

Fuente: Jorge Augusto Samayoa Mazariegos



El 90 % de los entrevistados concuerdan que captar dinero e invertirlo en la recuperación y conservación del medioambiente es beneficioso para la sociedad. Ello por hecho de que el país no aumentaría en deuda externa, y que el implementar un tributo fomentaría conciencia social para evitar contaminación por la controversia que se genera cuando el Estado pretende implementar un nuevo impuesto. También indicaron beneficios como el mejoramiento del medioambiente y la salud de las poblaciones cercanas al lago. El entrevistado que indicó que no existen beneficios dijo que se deberían implementar medidas sancionatorias hacia la contaminación antes de implementar un tributo extrafiscal.

Cuadro 4.4.1.3

Determinación de la entidad a quien debe encargarse la función de recaudar el impuesto que se pretende crear.

| Percepción de población | Auditores | | Abogados | |
|---|-----------|----|----------|----|
| | n | % | n | % |
| Superintendencia de Administración Tributaria | 5 | 50 | 3 | 30 |
| Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales | 0 | 0 | 1 | 10 |
| Coordinación intermunicipal | 0 | 0 | 1 | 10 |

Fuente: Jorge Augusto Samayoa Mazariegos



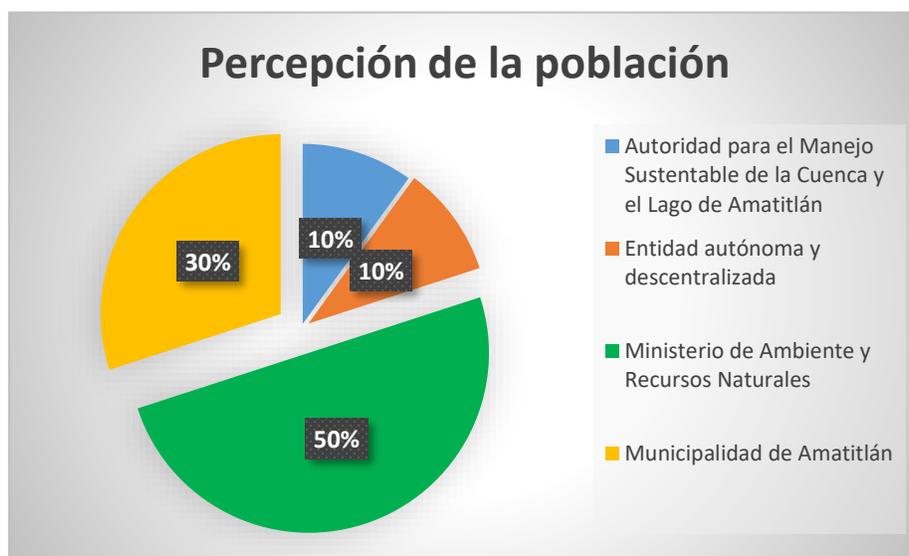
El 80 % de los entrevistados concuerdan en que la entidad a quien debe asignársele la tarea de recaudar el impuesto propuesto es la Superintendencia de Administración Tributaria puesto que es la entidad estatal encargada del control y fiscalización de todos los tributos internos, además de indicar que debe ser esta entidad ya que cuenta con la infraestructura física y digital necesaria para captar de mejor manera el tributo propuesto. Dentro de los entrevistados un 10 % indicó que debía ser el Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales el encargado del cobro sin indicar razón, y un 10 % que debía ser una coordinación intermunicipal la encargada de realizar el cobro, realizando un símil con el cobro que ya realizan por el Impuesto Único sobre Inmuebles, y aprovechando esa infraestructura podrían estar en capacidad de cobrar el impuesto propuesto.

Cuadro 4.4.1.4

Determinación de la entidad a la que debe asignarse lo recaudado con el impuesto y quien tendrá la potestad de invertir en los proyectos propuestos para la recuperación y limpieza del lago de Amatitlán.

| Percepción de población | Auditores | | Abogados | |
|--|-----------|----|----------|----|
| | n | % | n | % |
| Autoridad para el Manejo Sustentable de la Cuenca y el Lago de Amatitlán | 1 | 10 | 0 | 0 |
| Entidad autónoma y descentralizada | 1 | 10 | 0 | 0 |
| Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales | 2 | 20 | 3 | 30 |
| Municipalidad de Amatitlán | 1 | 10 | 2 | 20 |

Fuente: Jorge Augusto Samayoa Mazariegos



En cuanto a la determinación de quién debe ser la entidad encargada de invertir el dinero recaudado en los proyectos propuestos para la recuperación y limpieza del lago de Amatitlán, el 50 % de los entrevistados indicó que los fondos deberían estar bajo la disposición del Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales para que sea este el que



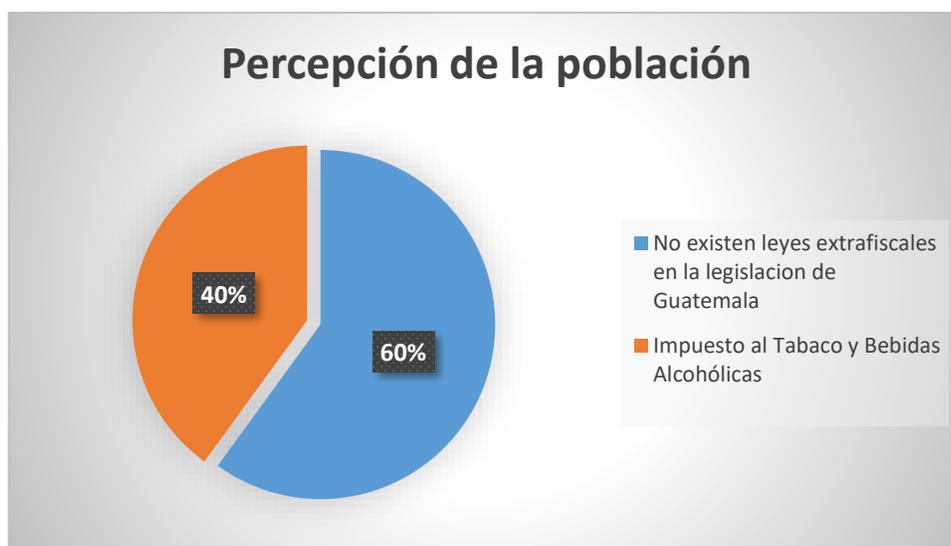
apruebe si los proyectos propuestos son los adecuados para cumplir con el fin del Impuesto. Posteriormente, un 30 % de los entrevistados indicaron que debería ser la Municipalidad de Amatitlán la que debe tener la potestad de aprobación de los proyectos, y únicamente un 10 % indicaron que debe ser la Autoridad para el Manejo Sustentable de la Cuenca y el Lago de Amatitlán (AMSA) o bien la creación de una nueva entidad autónoma y descentralizada creada específicamente para la tarea. El entrevistado que propuso la creación de una nueva entidad indicó que no debería de asignarse a AMSA por temas relacionados a la corrupción y por la falta de resultados de la misma.

Cuadro 4.4.1.5

Precepción de conocimiento sobre la existencia de la aplicación de impuestos extrafiscales con enfoque ambiental aplicados en la legislación de Guatemala.

| Percepción de población | Auditores | | Abogados | |
|---|-----------|----|----------|----|
| | n | % | n | % |
| No existen leyes extrafiscales en la legislación de Guatemala | 5 | 50 | 1 | 10 |
| Impuesto al Tabaco y Bebidas Alcohólicas | 0 | 0 | 4 | 40 |

Fuente: Jorge Augusto Samayoa Mazariegos



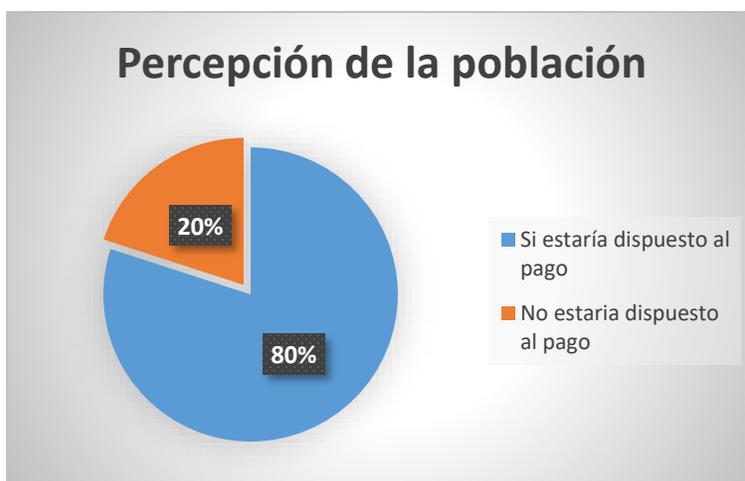
El 40 % de los entrevistados indicaron conocer sobre la existencia de leyes tributarias con fines extrafiscales, citando la Ley del Impuesto los Tabacos y sus Productos y la Ley de Alcoholes, Bebidas Alcohólicas y Fermentadas como leyes enfocadas a disminuir el consumo de cigarrillos y bebidas alcohólicas en la población y por ello las altas tasas impositivas que se regularon por parte del Congreso de la República de Guatemala al momento de su emisión. El 60 % restante de los entrevistados indicaron que no tienen conocimiento de la existencia que implemente tributos extrafiscales con enfoque ambiental.

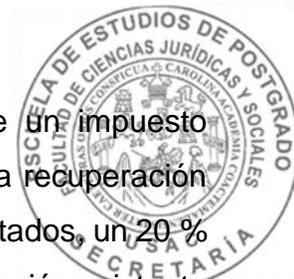
Cuadro 4.4.1.6

Precepción de voluntad en cuanto al pago de un impuesto que estaría vinculado directamente con el consumo de agua que realice una persona individual o jurídica, el cual estaría destinado directamente a ser invertido en métodos para recuperar el lago de Amatitlán.

| Percepción de población | Auditores | | Abogados | |
|------------------------------|-----------|----|----------|----|
| | n | % | n | % |
| Sí estaría dispuesto al pago | 4 | 40 | 4 | 40 |
| No estaría dispuesto al pago | 1 | 10 | 1 | 10 |

Fuente: Jorge Augusto Samayoa Mazariegos





El 80 % de los entrevistados indicaron su voluntad al pago de un impuesto extrafiscal relacionado al consumo del agua el cual estaría destinado a la recuperación del medioambiente, específicamente del lago de Amatitlán. De los entrevistados, un 20 % indicó que no estaría dispuesto por motivos subjetivos aduciendo la corrupción existente en el Estado y que el mismo no se invertiría en el fin propuesto.

4.4.2. Discusión general

Con la implementación de las entrevistas semiestructuradas se comprobó la percepción general de los entrevistados en cuanto a la aceptación de implementar un impuesto enfocado a salvaguardar el medioambiente. La creación de un impuesto siempre es un tema controversial, por la implicación monetaria y desembolso que deben realizar los sujetos involucrados. Históricamente, se han ocasionado desde revoluciones y guerras de independencia por la imposición o aumento de impuestos. La aceptación actual del impuesto propuesto puede fundamentarse en el conjunto de factores y circunstancias actuales del gobierno de Guatemala, el cual impulsa proyectos para resguardar el lago de Amatitlán y últimamente el lago de Atitlán, con la finalidad de no perder estos cuerpos de agua valiosos para la población, además, del creciente impulso por parte de los medios de comunicación relacionados con el tema.

No debe confundirse la denominación teórica de impuesto extrafiscal con los impuestos o contribuciones parafiscales, puesto que sus fines son distintos. Una contribución parafiscal constituye una exacción recabada por un ente público para asegurar su financiamiento autónomo. Generalmente, su producto no ingresa en la tesorería estatal o sus rentas generales, sino que constituyen fondos privativos, y se dan por servicios específicos que estos entes le prestan al público, como por ejemplo el pago que se exige por la certificación de copias de un expediente. El impuesto extrafiscal tal como se ha desarrollado en el trabajo de investigación, tiene un fin social cuyo destino de los recursos producto del tributo no recaudatorio debe dirigirse de manera específica a la finalidad encomendada al impuesto.



Congruente con lo anterior, también debe aclararse que la clasificación de un impuesto extrafiscal no contraviene ni agrega un nivel a lo regulado en el artículo 10 del Código Tributario, pues, los impuestos extrafiscales, para su existencia, deben cumplir con el principio de legalidad contenida en la Constitución Política de la República de Guatemala y, por lo tanto, contener todos los elementos en ella regulada, es decir, hecho generador, exenciones, sujeto pasivo del tributo, base imponible, tipo impositivo, deducciones, infracciones y sanciones. Los beneficios de aplicar un impuesto extrafiscal para recuperar y proteger el medioambiente van más allá del ámbito turístico, impulso económico, recarga al presupuesto general de la nación y evitar deudas al tener que solicitar un préstamo a un banco internacional cuyas tasas de interés pueden ser mucho más altas que el financiamiento interno si no favorece en la salud de la población quien depende del agua que el lago contiene para su subsistencia.

La implementación de un sistema sancionatorio para recuperar el medioambiente no siempre es eficaz para lograr el objetivo propuesto, en gran parte debido a que no se crean las instituciones con suficiente poder punitivo para crear una percepción de riesgo en la población, aun cuando se considere la pena de prisión para el acto contaminante que se pretende erradicar, la población en general tiene la percepción de instituciones débiles. Las leyes con enfoque ambiental en Guatemala no atacan el problema de raíz, es decir, intentan remediar y recuperar el medioambiente cuando ya se realizó el acto que no se quería que se produjera desde un principio, es decir, crear contaminación.

Con el estudio comparativo de legislaciones aplicadas en otros países como México, España y Argentina se comprueba que aplicar un tributo a las acciones previas a realizar la contaminación hace que la persona medite antes de realizar el hecho generador de crear contaminación, en gran parte por el perjuicio pecuniario que podría ocasionarse a sí mismo. Estos Estados logran de esta manera dos cosas: tratar el problema antes de realizarse, y como efecto secundario crean conciencia en la persona, logran hacer que la población piense en no afectar el medioambiente, porque un impuesto está presente en la mente de la persona por ser algo que afecta de manera pecuniaria su patrimonio y muy pocas personas son felices pagando impuestos al Estado.



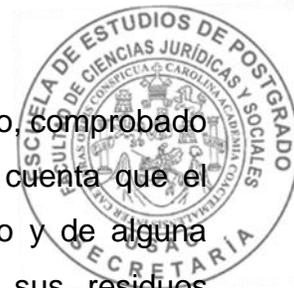
La entidad designada para la recaudación del tributo y la entidad encargada de invertir lo percibido deben ser designados según capacidades y funciones para los cuales fueron creados, es por ello que existe congruencia en que sea la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) la encargada de la recaudación del impuesto, puesto que ya tiene toda la infraestructura necesaria para realizar las fiscalizaciones correspondientes. De igual manera, asignar al Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales la facultad de aprobar los proyectos que serán financiados a través de lo recaudado por la SAT, por contar con la infraestructura necesaria para determinar el impacto ambiental de dicho proyecto y el éxito o fracaso que podría tener el mismo.

La percepción de los entrevistados, en general, es que los impuestos al tabaco y sus derivados así como el impuesto a las bebidas alcohólicas, alcoholes y bebidas fermentadas son tributos con fines extrafiscales por las altas tasas impositivas que regulan, sin embargo, esto no ha logrado que su consumo disminuya, además de no cumplir con los demás verbos rectores que permite identificar a un tributo extrafiscal como la inversión de lo recaudado en programas de salud para combatir el cáncer en pulmones ocasionados por fumar cigarrillos, o en programas de educación vial para evitar accidentes por el consumo de bebidas alcohólicas, lo recaudado por ambas leyes va directo a las arcas del Estado.

A pesar de la controversia que genera la creación de un impuesto y el perjuicio que podría tener en la economía de cada entrevistado, la mayoría (80 %), dijo estar dispuesto al pago de un impuesto relacionado con el consumo de agua potable con la finalidad que lo recaudado sea invertido para recuperar el lago de Amatitlán, por la percepción de la importancia que tiene el recurso hídrico en la actualidad.

4.5. Propuesta de impuesto temporal por contaminación de las empresas que circundan el lago de Amatitlán

La propuesta de ley tiene por objeto establecer el conjunto de pautas, principios, obligaciones y responsabilidades para la gestión de los residuos contaminantes que se descargan en el lago de Amatitlán, por parte de las personas individuales o jurídicas que



circundan la cuenca del lago, con la finalidad de reducir el impacto negativo, comprobado y específico sobre el medioambiente. En este caso, debe tomarse en cuenta que el impuesto debería abarcar a toda persona que utilice el recurso hídrico y de alguna manera descargue en los ríos que conducen sus aguas al lago sus residuos contaminados. Esto bajo el principio que el Estado de Guatemala incurre en costos para proveer de agua limpia a la población y después de haber sido utilizada para distintos procesos (industriales o no), se devuelve contaminada, o bien, no apta para consumo humano.

4.5.1. Hecho generador de la relación tributaria

El impuesto debe recaer sobre la utilización que realiza una persona individual o jurídica de un metro cúbico de agua, proveniente de los ríos, vertientes, arroyos, caídas y nacimientos de agua superficiales, así como también las subterráneas y otras que sean susceptibles de regulación por la ley, de aprovechamiento e interés general, ya sea que este provenga del Estado o pozo propio. Esto debido a que las fuentes de agua potable en Guatemala se obtienen, según Guzmán Sáenz y Quiñónez de la Cruz (2004), “de los mantos y perforación de pozos. Más del 50 % del agua que se abastece a la ciudad es por medio de pozos perforados, de ellos 15 % pertenecen a entidades privadas. Se determinó que el 54 % de los usuarios no sabe tanta agua consume” (p. 1).

4.5.2. Exenciones

Quedan excluidos del alcance de esta propuesta aquellas residencias o empresas que puedan comprobar debidamente que implementan un proceso de tratamiento de aguas residuales. Para ellos se estima que debe realizarse una verificación por parte de la entidad encargada de la administración del impuesto propuesto, y este, a su vez, llevar un registro de los contribuyentes que implementen tratamiento de aguas negras con la finalidad de no ser sujetos de pago del impuesto. Al implementar una revisión de la planta de tratamiento de aguas residuales, se podría asegurar la entidad encargada que la residencia o comercio regresará a los cauces de los ríos y demás receptores de agua

residual, agua en condiciones de uso, reduciendo así la contaminación y el costo al estado del tratamiento del agua.



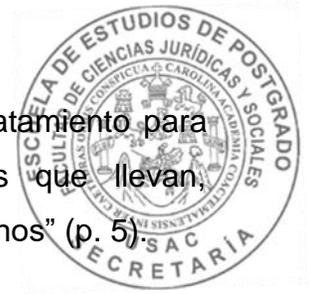
4.5.3. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria

El sujeto pasivo de la obligación tributaria para el impuesto propuesto es la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyente o responsable, es decir, en el presente caso la persona que realice la acción regulada como hecho generador del impuesto. Congruente con lo anteriormente expuesto, sería toda aquella persona que utilice un metro cúbico de agua. También debe tomarse en cuenta que esta persona individual o jurídica estaría sujeta al cumplimiento de las obligaciones formales del impuesto que se establezcan mediante el Código Tributario o normas legales especiales. La exención del pago de un tributo no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que fijen las leyes tributarias.

4.5.4. Base imponible y tipo impositivo

La ciudad de Guatemala es abastecida por fuentes superficiales y subterráneas. El agua superficial se obtiene básicamente de ríos y las aguas subterráneas se obtienen de los acuíferos por medio de pozos perforados.

Según Quiñonez de la Cruz y Guzmán Sáenz (2004): “La distribución se efectúa por medio de una red de tuberías de diámetros de 2 pulgadas hasta 28 pulgadas, de hierro y PVC; dentro de sus accesorios hay válvulas y llaves que se utilizan para compensar las fluctuaciones diarias de la demanda. Existen más de 28 tanques de distribución y almacenamiento, con un volumen total de 152,000 metros cúbicos. Se determinó que este almacenamiento representa más del 65 % de la producción de un día. La red de distribución cubre en su totalidad la ciudad de Guatemala, parte de Mixco, Villa Nueva, San Miguel Petapa, Villa Canales y Chinautla. Tiene una longitud de 1,900 kilómetros de tubería. Se estima en un 43 % de pérdidas en el volumen de agua producida a causa de fugas, conexiones ilícitas, daños, etc. Se encontró que todas las fuentes superficiales de las cuales se



abastece la ciudad de Guatemala requieren de una planta de tratamiento para potabilizar el agua, por la gran cantidad de contaminantes que llevan, especialmente aquellos relacionados con microorganismos patógenos” (p. 5).

Es por ello que la base imponible del impuesto debe ser el “metro cúbico de agua utilizado”, de conformidad con el sistema de control y distribución mencionado, el cual funciona con esa medida específica para su abastecimiento.

El tipo impositivo debe ser regulado por un precio básico por metro cúbico, tomando en cuenta proyecciones económicas a largo plazo y los costes ambientales y del recurso, en los diferentes usuarios finales, con la finalidad de cumplir con incentivar el uso eficiente del agua y los objetivos medioambientales perseguidos. La entidad encargada deberá establecer estructuras tarifarias por tramos de consumo, con la finalidad de desincentivar los consumos excesivos, considerando el abastecimiento y los usos que le puedan dar la agricultura y la industria. Siempre es importante tener en cuenta que la tasa fijada no debe transgredir el principio de capacidad de pago del contribuyente.

Debe tomarse en cuenta, de igual manera, las condiciones geográficas y climáticas de cada municipio y también de las poblaciones afectadas, para que no se comprometan los fines ni el logro de los objetivos ambientales establecidos. Se estima que el consumo promedio por usuario al mes de agua potable en la ciudad de Guatemala es: Residencial 143.95 metros cúbicos de agua, Comercial 136.95 metros cúbicos de agua e Industrial 170.11 metros cúbicos de agua (Quiñónez de la Cruz, 2004). A manera de ejemplo, si el tipo impositivo propuesto se fija en Q.0.60 quetzales por metro cúbico utilizado para el agua residencial y en Q.1.20 por metro cúbico de agua utilizada por la industria, agricultura y comercio, una residencia pagaría Q. 86.37 quetzales al mes, y los comercios e industrias pagarían Q. 164.34 y Q. 204. 13 respectivamente en concepto de impuesto por el agua utilizada en promedio.

Los precios básicos deberían ser revisados periódicamente y otorgar la facultad a un ente administrador para que pueda fijarse al alza o baja dependiendo los factores anteriormente expuestos, ya que la fijación de estos precios determinará la incidencia

económica en el contribuyente quien soportará el nuevo impuesto, y este estará directamente relacionado a su consumo de agua.



4.5.5. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos

El órgano administrador del impuesto propuesto deberá, mediante resolución motivada, indicar que el contribuyente cumple con todos los requisitos para ser considerado exento y llevar un registro de estos, a manera de no ser sujetos pasivos del impuesto. Estas competencias deberán ser debidamente reglamentadas mediante acuerdo gubernativo. De ser exentos se deberá entender hasta el momento que se produzca los efectos de la debida notificación de la resolución indicada.

4.5.6. Las infracciones y sanciones tributarias

El incumplimiento de las obligaciones establecidas en la propuesta de la ley de impuesto temporal debe ser sancionado según la gravedad del acto cometido, es decir, según la contaminación ocasionada por el sujeto pasivo. Estas sanciones deben ir acorde con las bases de recaudación establecidas en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, puesto que, si se tomaran en cuenta formas de deducciones o reducciones de la carga tributaria, también deben tomarse en cuenta aumentos en el mismo. A manera de no ocasionar una disyuntiva dentro de las normas ambientales ya existentes se podría tomar en consideración multas y sanciones ya existentes en el Código Penal y la Ley de Protección y Mejoramiento del Medioambiente.

4.5.7. Otras disposiciones reguladoras de las bases de recaudación del tributo

El período de imposición deberá computarse por mes calendario. Esto debido al sistema de facturación mensual que actualmente existe, ya que es la Empresa Municipal de Agua (EMPAGUA), quien abastece en su totalidad la ciudad de Guatemala, parte de Mixco, Villa Nueva, San Miguel Petapa, Villa Canales y Chinautla (Quiñónez de la Cruz,



2004). Al existir un sistema de control de consumo de agua por metro cúbico y vigilancia de contadores, sería más fácil para el ente contralor del pago del impuesto propuesto revisar cuánto ha consumido cada contribuyente, aplicar el tipo impositivo y retener la cantidad resultante enterándolo en un plazo prudente a la entidad estatal a cargo de su administración.

Es común que al momento de crear un órgano de administración para la implementación de una política estatal la creación de un Consejo que se conforma con varias entidades del Estado, específicamente del Organismo Ejecutivo, asignándole funciones de vigilancia sobre los avances y cumplimiento de los objetivos propuestos en la ley de su creación. Sin embargo, en este caso específico, ya existen dos entidades creadas que se dedican a la conservación del medioambiente. Una general que es el Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales, y otro específico, que es la Autoridad para el Manejo Sustentable de la Cuenca y del Lago de Amatitlán (AMSA), por lo tanto, no habría necesidad de crear una nueva entidad sino asignar las funciones, en su totalidad a una o bien repartir responsabilidades entre ambas.

Es de recordar que, dentro de la regulación de la Ley de Protección y Mejoramiento del Medioambiente, Decreto 68-86 del Congreso de la República, ya fue derogada la Comisión Nacional del Medioambiente y la Secretaría del Medioambiente y Recursos Naturales de la Presidencia de la República, mediante el Decreto 19-2000 del Congreso de la República por la duplicidad de funciones que estos entes tenían con el Ministerio de Medioambiente y Recursos Naturales. Además, la Autoridad para el Manejo Sustentable de la Cuenca y del Lago de Amatitlán (AMSA), ya se encuentra conformado por varias dependencias estatales, incluyendo el vicepresidente de la República, representantes de las municipalidades comprendidas dentro del territorio de la Cuenca del Lago e instituciones no gubernamentales cuyos fines están directamente relacionados al rescate y resguardo del lago de Amatitlán (Ley de creación de la Autoridad para el manejo sustentable de la cuenta y del lago de Amatitlán, 1996).

Por lo tanto, a manera de propuesta, debería ser el Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales el ente encargado de la administración de lo recaudado por el

impuesto y la Autoridad para el Manejo Sustentable de la Cuenca y del Lago de Amatitlán (AMSA) el ente destinatario de los fondos quien se encargará de su inversión con la finalidad de lograr los fines para los cuales fue creado.



Tal como lo regula el artículo 19 del Decreto 38-92 del Congreso de la República, Ley del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo: “Corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, el control y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias que establece esta ley (...). El reglamento establecerá las normas y procedimientos para el cumplimiento de lo dispuesto en este artículo”. La norma citada es un ejemplo de una ley tributaria que grava una actividad específica y que delega a la Superintendencia de Administración Tributaria el control y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones propuestas. La ley le impone estas facultades y responsabilidad de recaudación del impuesto debido a la infraestructura con la que ya cuenta el ente recaudador, haciéndolo más fácil de implementar y reduciendo el costo para el Estado.

Por ser una prestación de servicios, el pago del impuesto debe realizarse en la fecha de la emisión de la factura. Si no se emite la factura, el impuesto debe pagarse en la fecha en la que el contribuyente perciba la remuneración, es decir, en la fecha en que la empresa encargada de proporcionar agua potable a la residencia, comercio o industria reciba el pago por prestar el servicio. También debe tomarse en cuenta, tal y como lo regula el artículo 40 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, la forma de enterar el impuesto a la Administración Tributaria a través de una declaración jurada el cual debe presentarse dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de cada período impositivo, declarando el monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, incluso las exentas del impuesto. Ello, de manera conjunta con la prestación de la declaración que deberá realizarse con el pago del impuesto resultante.

De conformidad con los artículos 28 y 29 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, son responsables en calidad de agentes de retención las personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u



operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente. Los agentes de retención son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de estas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes. Efectuada la retención, el único responsable ante la Administración Tributaria por el importe recibido es el agente de retención.

Para efectos de la propuesta de impuesto temporal por contaminación de las empresas que circundan el lago de Amatitlán, se debería regular mediante la ley que los agentes de retención sean aquellas entidades que presten el servicio de agua entubada potable a las residencias o empresas. Esto obedece a que son estas empresas, como la Empresa Municipal de Agua (EMPAGUA) que tienen el control de cuántos metros cúbicos de agua fue utilizado por un contribuyente y, por lo tanto, al momento de emitir la factura, dentro del detalle, puede ir consignado el valor por cargo del impuesto temporal por contaminación.

Tal y como lo indica la propuesta, el impuesto debe ser temporal, sujeto a un plazo de vigencia el cual debe ser coordinado con la obtención del objetivo de su creación, que es la recuperación y resguardo del lago de Amatitlán. Para el caso de estudio podrían realizarse estimaciones financieras a futuro, tomando en cuenta cuánto dinero será necesario para financiar los planes de protección y recuperación del lago, la construcción de plantas de tratamiento, o bien, el fin último de la ley, que es incentivar la conciencia ambiental en la sociedad guatemalteca de manera que disminuya la contaminación y en algún punto se logre la implementación de plantas de tratamiento en las residencias y comercios que hagan innecesario que exista una ley que castigue la contaminación a los recursos hídricos del Estado.

Casos similares se han regulado en la legislación tributaria guatemalteca con la creación de la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, Decreto 32-95 del Congreso de la República de Guatemala (actualmente derogado), el cual inicialmente tenía una vigencia temporal de cuatro años. Sin embargo, este impuesto se ha ido renovando a través de los años, extendiendo su tiempo de vigencia, realizando



cambios de denominación, pero manteniendo su esencia, hasta resultar con lo que se conoce actualmente como el impuesto de solidaridad.

De lograr el objetivo final de la creación del impuesto, la norma podría quedar como una norma vigente no positiva, por haber logrado concientizar a la sociedad e implementar las medidas correctivas para ser considerados personas exentas del impuesto, consiguiendo así que la norma no sea necesaria y se pueda derogar aun y cuando se hayan estimado una cantidad determinada de años de vigencia.

Todo lo recaudado por el impuesto propuesto debe ir destinado a la implementación de proyectos de recuperación y conservación del lago de Amatitlán. El 9 de octubre de 2018, el Gobierno de Guatemala anunció a través de los diversos medios de comunicación que buscan comprar 100 hectáreas de terreno para realizar la construcción de plantas de tratamiento para evitar la entrada de contaminantes al río Villalobos en un 80 %. Las plantas de tratamiento también podrán generar gas, que a su vez generará energía eléctrica la cual será vendida al mercado, haciendo el proyecto auto, sostenible. El Gobierno también indicó que necesitarán aproximadamente 600 millones de quetzales para financiar el proyecto y para ello buscarán financiamiento en el extranjero (Coronado, 2018).

La Asociación Amigos del Lago de Atitlán (AALA), también propuso la construcción de un colector, 18 plantas de tratamiento y 18 redes de agua potable para sanear el contaminado lago de Atitlán. El proyecto costará aproximadamente 215 millones de dólares y se planea recaudar dicha cantidad a través de un acuerdo social con las comunidades que habitan alrededor del manto acuífero. De concretarse el sistema de alcantarillados y las plantas de tratamiento en su conjunto podría beneficiar a 275 mil personas (Montenegro, 2018). Como se comprueba, ambos proyectos buscan financiamiento a través de préstamos otorgados por entidades bancarias internacionales, lo cual implica más endeudamiento para el país.

De implementarse el impuesto propuesto, el Estado de Guatemala podría obtener los recursos necesarios para impulsar los proyectos presentados, en vez de recurrir al

endeudamiento a través de préstamos internacionales los cuales tendrían un alto costo por los intereses a los cuales estarían sujetos. Tal como es presentado, si los proyectos logran ser autosostenibles, el impuesto podría, incluso, sujetar su temporalidad al momento en que se obtengan los recursos económicos proyectados para la construcción de las plantas de tratamiento, siendo innecesario que se siga cobrando el impuesto ya que las plantas de tratamiento se autofinancian.



Conclusiones



1. Existe la factibilidad de aplicar un impuesto temporal por contaminación a las empresas y residentes que circundan el lago de Amatitlán. De conformidad con el trabajo de investigación realizado dicho gravamen debe ser enfocado a las residencias que se encuentran en los siete municipios que conforman la cuenca del lago, ya que estos causan gran contaminación por medio del desecho de sus aguas residuales los cuales vierten a los ríos que alimentan el lago.
2. De la revisión documental profunda que se realizó de las bases legales de la protección de recursos naturales en las leyes guatemaltecas, se constató que se han perpetuado errores en su formulación y planteamiento, como los que se cometieron con la creación de la Ley de Fomento al Desarrollo de Fuentes Nuevas y Renovables de Energía emitida por el Congreso de la República de Guatemala en el año de 1986, la cual causó un sacrificio fiscal en la recaudación del Estado durante su vigencia.
3. Los beneficios directos para el país de utilizar un tributo extrafiscal creado para la conservación ambiental y aplicarlos a la restauración del lago de Amatitlán están relacionados con los beneficios económicos de generación de energía eléctrica, turismo, pesca, riego de plantaciones los cuales darán alimento a la población, y el uso industrial que se le puede dar en los procesos de producción al agua que dicho cuerpo hídrico contiene, sin contar los beneficios sociales de tener agua para el consumo humano, turísticos y recreativos que pueden obtenerse con la debida promoción y explotación del lago.
4. La incidencia económica en el contribuyente, quien soportará el nuevo impuesto, está directamente relacionada con el consumo de agua que la persona individual o jurídica realice, ya que será el metro cúbico de agua potable utilizada la base del hecho generador propuesto. Es, entonces, que mientras mayor sea el consumo de agua, mayor será la base imponible para su cálculo y, por ende, mayor la incidencia económica para el contribuyente.



5. La comparación de normativas de diversos países de Latinoamérica e Iberoamérica otorga un enfoque de cómo debe aplicarse un impuesto extrafiscal en la legislación nacional para que la misma tenga éxito y se logre cumplir con los objetivos deseados. El desarrollo de normas ambientales aplicadas en Argentina, España y México dan una idea de cómo estos países implementan los tributos extrafiscales para conservar su medioambiente, beneficiando con ello a las ciudades y el entorno de donde se aplican dichas normas sean limpias, agradables a la vista, produciendo, incluso, una sensación de seguridad.

Referencias



Bibliográficas

1. Alabern, J. E. (2009). *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid, España: Marcial Pons.
2. Alberto, R. E. (02 de 05 de 2010). El lago de Amatitlán se puede salvar. *Prensa Libre*. Obtenido de http://www.prensalibre.com/noticias/Lago-Amatitlan-puede-salvar_0_254374561.html
3. Alonso González, L. M. (1995). *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Madrid, España: Marcial Pons.
4. Álvarez Carlos, G. U. (30 de 03 de 2017). Impuestos buscan cambiar hábitos en favor del ambiente. *Prensa Libre*, págs. 6-7.
5. Álvarez, U. G. (30 de 03 de 2017). Impuestos buscan cambiar hábitos en favor del ambiente. *Prensa Libre*. Obtenido de <https://www.prensalibre.com/guatemala/comunitario/impuestos-buscan-cambiar-habitos-en-favor-del-ambiente>.
6. Amatitlán, A. p. (04 de 02 de 2017). AMSA. Obtenido de www.amsa.gob.gt
7. Ambiente, U. d. (2000). *Convenio para la protección y el desarrollo del medio marino de la región* (Segunda Edición ed.). (P. d. Ambiente, Ed.) Kingston, Jamaica. Recuperado el 24 de 01 de 2017.
8. Autoridad para el Manejo Sustentable de la Cuenca y el Lago de Amatitlán. (2015). *Calidad de agua de la Cuenca y Lago de Amatitlán*. Guatemala: División de Control, Calidad Ambiental y Manejo de Lagos.
9. Barrientos, L. (11 de 02 de 2017). La ninfa le sigue robando el oxígeno al Cerrón Grande. *La Prensa Grafica*. Recuperado el 11 de 02 de 2017, de <http://www.laprensagrafica.com/2015/08/03/la-ninfa-le-sigue-robando-el-oxigeno-al-cerron-grande>
10. Caribe, U. d. (2000). *Protocolo relativo a la Cooperación para combatir los derrames de Hidrocarburos en la Región del Gran Caribe*. (P. A. Caribe, Ed.) Kingston, Jamaica. Recuperado el 24 de 01 de 2017
11. Carmona, M. d. (12 de 2004). *Notas para el análisis del principio <<quien*



- contamina paga*>> a la luz del derecho mexicano. Obtenido de Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Autónoma de México:
<http://www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=141>
12. Chiclayo, S. d. (6 de abril de 2014). Arbitrios municipales. Chiclayo, República de Perú.
 13. Cid, W. d. (25 de 06 de 2016). ¿Cuándo volverá a funcionar el teleférico de Amatitlan? SOY 502. Recuperado el 01 de 02 de 2017, de <http://www.soy502.com/articulo/teleferico-amatitlan-podria-funcionar-71746>
 14. Colom de Morán, E. y. (2011). *Política Nacional del Agua de Guatemala y su Estrategia*. Guatemala: Gobierno de Guatemala. Obtenido de http://www.segeplan.gob.gt/downloads/clearinghouse/politicas_publicas/Recursos%20Naturales/Política%20Nacional%20del%20Agua%20de%20Guatemala.pdf
 15. Coronado, O. (9 de 10 de 2018). Recuperar el lago de Amatitlán costará Q600 millones, según AMSA. *Emisoras Unidas*. Obtenido de <https://emisorasunidas.com/recuperar-lago-amatitlan-amsa/>
 16. Cortés, M. (1986). *Ordenamiento tributario español*. (Vol. TOMO I). Madrid, España: Civitas de Reforma Agraria, Ley 8/1984 (Junta de Andalucía, Comunidad Autónoma de Andalucía 7 de 3 de 1984).
 17. Distancia, U. N. (2010). *El pensamiento económico (I)*. (U. D. (2), Ed.) Recuperado el 23 de 08 de 2018, de Escuela de Educación Técnica (EET): <https://repository.unad.edu.co/retrieve/10470/1.1>.
 18. División de Control, C. A. (2015). *Calidad de agua de la cuenca y lago de Amatitlán*. Guatemala.
 19. Electrificación, I. N. (23 de 01 de 2008). *dequate.com*. Obtenido de Sistema de Energía Eléctrica en Guatemala: http://www.dequate.com/artman/publish/ecofin_articulos/Sistema-de-energia-electrica-en-Guatemala.shtml
 20. Empresa de Generación de Energía Eléctrica. (2013). Boletín Estadístico de Producción de Energía. 18.
 21. Endesa Energy, S.A. (17 de 01 de 2017). *Twenergy*. Obtenido de <https://twenergy.com/a/tipos-de-contaminacion-525>
 22. Ernesto, F. Z. (1981). *Elementos de finanzas públicas mexicanas*. México:



- Porrúa.
23. España, I. G. (04 de 02 de 2017). *Métodos naturales de depuración de aguas residuales urbanas*. Obtenido de http://aguas.igme.es/igme/publica/depuracion_aresidual/2.pdf
 24. Fichera, F. (1973). *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*. Napoli: Scientifiche Italine.
 25. Fiscales, I. C. (2007). *Historia de la tributación en Guatemala*. Guatemala.
 26. Fundación Tomás Moro y Espasa Calpe, S. (2001). Diccionario Jurídico España. *Potestad tributaria*. España. Recuperado el 08 de 10 de 2018, de <https://espana.leyderecho.org/potestad-tributaria/>
 27. Gándara, E. P. (1998). *Economía ambiental y desarrollo sostenible*. Guatemala, Guatemala, Guatemala: Serviprensa, S.A. . Recuperado el 18 de 10 de 2018
 28. García, V. (11 de 03 de 2011). *Coyuntura económica*. Recuperado el 08 de 12 de 2014, de <http://coyunturaeconomica.com/impuestos/definicion-tipos-y-aplicaciones>
 29. Giannini, A. D. (1957). *Instituciones de derecho tributario*. Madrid, España: Editorial de Derecho Financiero.
 30. Giuliani Fonrouge, C. M. (2004). *Derecho financiero* (9.^a Edición, Vol. I). Buenos Aires, Argentina: La Ley.
 31. González Valerio, M. A. (05 de 07 de 2016). Los fines extrafiscales del tributo y su influencia en la economía de mercado. Valladolid, España. Recuperado el 30 de 08 de 2018, de <https://uvadoc.uva.es/bitstream/10324/17966/1/TFG-N.400.pdf>
 32. Granados, T. (2013). *El compendio* (Segunda Edición). Guatemala: Ediciones Fiscales, S.A.
 33. Gutiérrez, C. R. (2003). Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano. *Revista de Derecho USAB-Ecuador*, 201.
 34. Hensel, A. (1956). *Diritto Tributario, traducción de Dino Jarach, Dott A Guiffr.*
 35. Humanos, O. d. (Marzo 2011). *El derecho al agua* (Folleto Informativo número 35 ed.). (G. Naciones Unidas, Ed.) Ginebra, Suiza. Recuperado el 18 de 01 de 2017
 36. ICEFI. (2007). *La historia de la tributación en Guatemala*. Guatemala.



- Recuperado el 23 de 08 de 2018, de https://icefi.org/sites/default/files/pags_1-64.pdf
37. Impuesto sobre Contaminación Atmosférica , 12/1995 (Parlamento de Galicia 1995).
 38. Jarach, D. (1982). *El hecho imponible, Teoría general del derecho tributario sustantivo* (Tercera ed.). Buenos Aires, Argentina: Abeledo-Perrot.
 39. Jarach, D. (1983). *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires, Argentina: Cangallo.
 40. Larrin, S. (03 de 05 de 2003). *Mecanismos de mercado y contaminación: lo que sirve y lo que perjudica*". Obtenido de <http://www.chilesustentable.net/>
 41. Lázaro Orihuela, A. E. (11 de 07 de 2017). *La función extrafiscal del tributo y el análisis económico*. Obtenido de http://www.up.edu.pe/UP_Landing/alacde2017/papers/28-Lafuncion-extrafiscal-tributo-analisis-economico.pdf
 42. Maillo, M. d. (2000). *El Impuesto Balear sobre instalaciones que inciden en el medioambiente*. Madrid, España: Marcial Pons.
 43. Modelo de Código Tributario del CIAT (CIAT 05 de 2015). Recuperado el 24 de 08 de 2018, de https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/6958/FMM_Modelo_de_Codigo_Tributario.pdf?sequence=1
 44. Montenegro, H. (15 de 10 de 2018). Presentan propuesta científica para sanear lago de Atitlán. *Emisoras Unidas*. Obtenido de <https://emisorasunidas.com/propuesta-lago-atitlan/>
 45. Monterroso, G. (2012). *Fundamentos tributarios "Sistema Tributario de la República de Guatemala"* (Cuarta ed.). Guatemala, Guatemala.
 46. Moschetti, F. (1973). *Il principio della capacità contributiva*. Padova, Italia: Cedam. Recuperado el 2014 de 12 de 03
 47. Muñoz Valenzuela, M. (25 de 03 de 2017). *www.cde.cl*. Obtenido de El principio quien contamina paga a la luz de la legislación medioambiental chilena.: <https://www.cde.cl/wps/wcm/connect/f89bdf8f-8aff-4964-b3c9-e066f9d7d094/10.pdf?MOD=AJPERES>
 48. Organización del Sector Pesquero y Acuícola del Istmo Centroamericano. (11 de



- 05 de 2017). *Lago de Amatitlán*. Obtenido de <http://climapesca.org/2017/05/11/lago-de-amatitlan/>
49. Ossorio, M. (1987). *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*. Buenos Aires, Argentina: Claridad, Sociedad Anónima.
50. Palma Murga, G. (1998). *La administración político-territorial en Guatemala durante el régimen colonial*. Guatemala, Guatemala: IIHAA. Recuperado el 23 de 08 de 2018
51. Pardo, J. E. (2006). *Derecho del medioambiente y administración local*. Sisdigraf, SL. Recuperado el 30 de 08 de 2018
52. Perez Brignoli, H. (1989). *A Brief History of Central America*. Berkeley, Estados Unidos: Universidad de California. Recuperado el 23 de 08 de 2018
53. Pérez Gudiel, D. B. (2007). *Evaluación del Efecto de la aireacion artificial para mejorar la calidad del agua en el lago de Amatitlán*. Guatemala.
54. Plazas Vega, M. A. (2000). *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario "Las ideas políticas de la hacienda pública"*. Bogotá, Colombia: Temis.
55. Proyecto de Construcción Bulevar Acatán Zonas 16 y 17 de la ciudad de Guatemala, Resolución COM-374-05 (Concejo Municipal 2 de junio de 2005).
56. Proyecto de Drenaje Pluvial para el Sector zona 16, Expediente 549/2006 (Comisión de Empagua 8 de mayo de 2006).
57. Quiñónez de la Cruz, F. J. (2004). *Evaluación del consumo de agua potable en la ciudad de Guatemala y los efectos del cambio climático*. Guatemala. Obtenido de <http://www.laccei.org/LACCEI2014-Guayaquil/RefereedPapers/RP052.pdf>
58. Recinos, M. (22 de 04 de 2016). Ley de Aguas, una norma vital para el país. Guatemala, Guatemala. Recuperado el 28 de 01 de 2017, de <http://www.congreso.gob.gt/noticias.php?id=7398>
59. Sáinz de Bujanda, F. (1977). *Sistema de derecho financiero*. (Vol. II). Madrid, España: Universidad Complutense.
60. Salassa Boix, R. (2012). Cuestiones elementales sobre los tributos ambientales. *Revista de Derecho de la Universidad Centroamericana de Managua* (16).
61. Salud, O. M. (17 de 01 de 2017). *Centro de Prensa*. Obtenido de Esquistosomiasis, nota descriptiva: <http://www.who.int/mediacentre/factsheets/fs115/es/>



62. Valdés Costa, R. (2001). *Curso de derecho tributario* (Tercera ed.). Bogotá, Colombia: Editorial Temis, S.A.
63. Vargas, C. (02 de 2016). *Gaceta Judicial*. Recuperado el 25 de 03 de 2017, de Quien contamina y daña paga: <http://www.gacetajudicial.com.do/derecho-ambiental/principios-rectores-derecho-ambiental2.html>
64. Varona Alabern, J. E. (2005). *25 Años de financiación autonómica*. (P. d. Cantabria, Ed.) Cantabria, España: Gráficas Calima, S.A.
65. Villaescusa Tristante, J. (2017). Los tributos propios de las comunidades autónomas. España.
66. Villegas, H. B. (2012). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (9.^a ed.). Buenos Aires, Argentina: Astrea.

Normativa

1. Acuerdo Gubernativo, 137-2016 (Consejo de Ministros 2016).
2. Amparo en Única Instancia, 384-2011 (Corte de Constitucionalidad 21 de 01 de 2014).
3. Código de Comercio de Guatemala, 2-70 (Congreso de la República de Guatemala 28 de enero de 1970).
4. Código Penal, Decreto 17-73, (Congreso de la República de Guatemala, 5 de julio de 1973).
5. Código Tributario, Decreto 6-91 (Congreso de la República 2 de 10 de 1991).
Recuperado el 24 de 08 de 2018
6. Constitución de España (Cortes Generales 31 de 10 de 1978).
7. Constitución Política de la República de Guatemala (Asamblea Nacional Constituyente 30 de 05 de 1985).
8. Decreto que otorga facilidades para el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado que causen las personas dedicadas a las artes plásticas (31 de 10 de 1994). Recuperado el 24 de 08 de 2018, de http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4757835&fecha=31/10/1994&print=true



9. El derecho humano al agua potable y el saneamiento, 18/1 (Consejo de Derechos Humanos, Naciones Unidas 28 de 09 de 2011). Recuperado el 21 de 01 de 2017, de http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/HRC/RES/18/1&Lang=S
10. El derecho humano al agua y el saneamiento, 64/292 (Asamblea General Naciones Unidas 28 de 07 de 2010). Recuperado el 21 de 01 de 2017, de http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/RES/64/292&Lang=S
11. Empresa Municipal de Agua, 549/2006 (Comisión de la Empresa Municipal de Agua 2006).
12. Gaceta No. 70, Expedientes acumulados 1766-2001 y 181-2002 (Corte de Constitucionalidad 05 de 12 de 2003).
13. Gaceta No. 99, 4119-2010 (Corte de Constitucionalidad 11 de 02 de 2011).
14. Ley de creación de la Autoridad para el manejo sustentable de la cuenca y del lago de Amatitlán, 64-96 (Congreso de la República de Guatemala 1996).
15. Ley de Fomento al Desarrollo de Fuentes Nuevas y Renovables de Energía, 20-86 (Congreso de la República de Guatemala 20 de 01 de 1986).
16. Ley de la Creación de la Autoridad para el Manejo Sustentable de la Cuenca y del Lago de Amatitlán, Decreto 64-96 (Congreso de la República de Guatemala 1996).
17. Ley de Protección y Mejoramiento del Medioambiente, Decreto 68-86 (Congreso de la República de Guatemala 5 de 12 de 1986).
18. Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, 15-98 (Congreso de la República de Guatemala, 13 de marzo de 1998).
19. Ley Forestal, Decreto 101-96 del Congreso de la República.
20. Ley General de Aguas, Iniciativa de Ley 2865 (Congreso de la República de Guatemala 15 de 05 de 2003).
21. Ley General de Caza, Decreto 8-70 del Congreso de la República.
22. Ley General Tributaria de España, 58/2003 (Cortes Generales de España, 2003).
23. Municipalidad de la Ciudad de Guatemala, COM-374-05 (Concejo Municipal 02 de 06 de 2005). Recuperado el 26 de 08 de 2018
24. Municipalidad de la ciudad de Guatemala. (01 de 02 de 2018). *muniguate.com*.

Obtenido de Estructura de la Tarifa:
<http://mu.muniguate.com/index.php/component/content/article/40-empagua/53-tarifaagua>



25. Sentencia de Casación, 271-2011 (Cámara Civil, Corte Suprema de Justicia 27 de 06 de 2012).
26. Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, 446-2011 (Sala Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo 16 de 06 de 2011).
27. Unidas, N. (17 de junio de 1975). Anexo 1. *Convenio sobre la prevención de la contaminación del mar por vertimiento de desechos y otras materias.*
28. Unidas, N. (23 de 01 de 2017). Convenio sobre la prevención de la contaminación del mar por vertimiento de desechos y otras materias. Obtenido:<http://proteo2.sre.gob.mx/tratados/ARCHIVOS/VERTIMIENTO%20DE%20DESECHOS.PDF>.
29. Unidas, N. (Junio de 17 de 1975). Anexo 2. *Convenio sobre la prevención de la contaminación del mar por vertimiento de desechos y otras materias.*