

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



**ANÁLISIS SOBRE IMPUESTOS PARAFISCALES
QUE GRAVEN EL CONSUMO DEL TABACO**

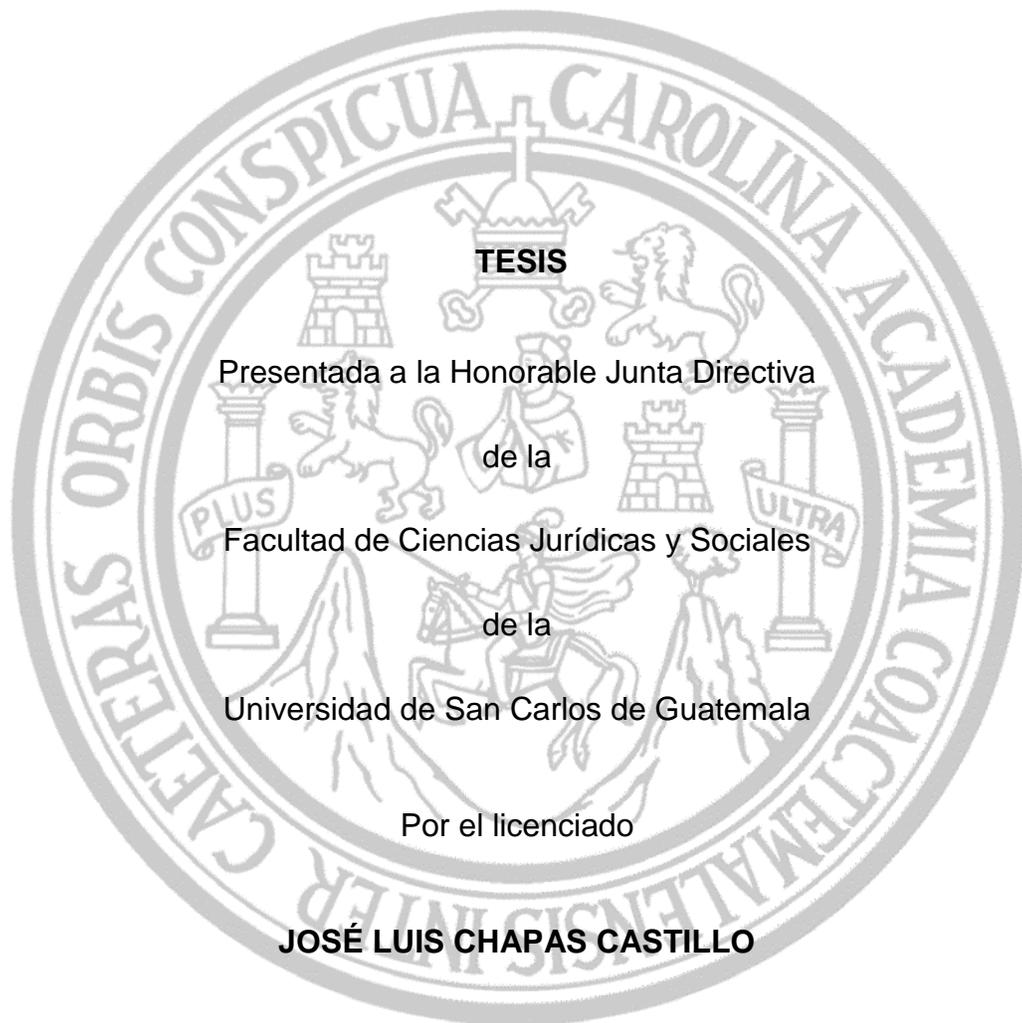
LICENCIADO

JOSÉ LUIS CHAPAS CASTILLO

GUATEMALA, MAYO DE 2024

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

**ANÁLISIS SOBRE IMPUESTOS PARAFISCALES
QUE GRAVEN EL CONSUMO DEL TABACO**



TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por el licenciado

JOSÉ LUIS CHAPAS CASTILLO

Previo a conferírsele el Grado Académico de

**MAESTRO EN DERECHO TRIBUTARIO
(Magister Scientiae)**

Guatemala, mayo de 2024

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

DECANO:	M. Sc.	Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL I:		Vacante
VOCAL II:	Lic.	Rodolfo Barahona Jácome
VOCAL III:	Lic.	Helmer Rolando Reyes García
VOCAL IV:	Lic.	Javier Eduardo Sarmiento Cabrera
VOCAL V:	Br.	Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar
SECRETARIO:	Lic.	Wilfredo Eliú Ramos Leonor

CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSGRADO

DECANO:	M. Sc.	Henry Manuel Arriaga Contreras
DIRECTOR:	Dr.	Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
VOCAL:	Dr.	Carlos Estuardo Gálvez Barrios
VOCAL:	Dra.	Herminia Isabel Campos Pérez
VOCAL:	Dr.	William Enrique López Morataya

TRIBUNAL EXAMINADOR

PRESIDENTE:	Dr.	Jorge Alberto González Barrios
VOCAL:	Dr.	Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
SECRETARIA:	Dra.	Olga Aracely López Hernández

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 Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Escuela de Estudios de Posgrado).



**CORDÓN
MORALES
& ASOCIADOS**
ABOGADOS, NOTARIOS Y AUDITORES
IMPUESTOS Y ADUANAS

Guatemala, 9 de octubre de 2023

Doctor
Luis Cáceres
Director Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Presente

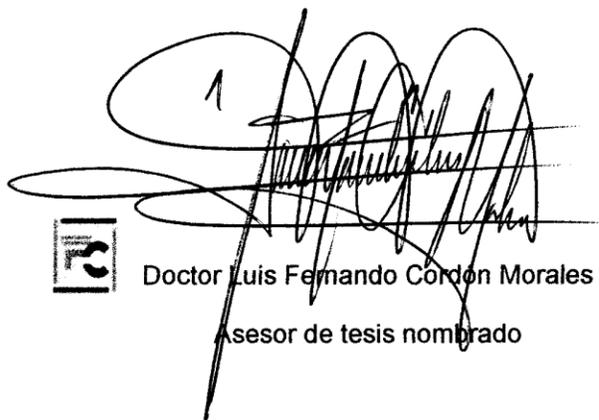
Estimado Licenciado:

Como ASESOR del Licenciado **JOSÉ LUIS CHAPAS CASTILLO** sobre su trabajo de Tesis: **“ANÁLISIS SOBRE IMPUESTOS PARAFISCALES QUE GRAVEN EL CONSUMO DEL TABACO”**, cumpla con rendir mi Dictamen en los términos siguientes:

De conformidad con los lineamientos aprobados por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, el maestrante desarrolló el tema siguiendo las instrucciones precisas y cumpliendo con los requerimientos sugeridos oportunamente. Dicha investigación le permitió a su autor desarrollar el contenido doctrinario y formal de su trabajo de investigación.

Con base en lo expuesto, estimo que el presente trabajo de tesis satisface los requisitos reglamentarios de forma y fondo para ser aceptado y aprobado como Tesis de Graduación.

Sin otro particular por el momento, me suscribo de usted, atentamente,



 Doctor Luis Fernando Cordon Morales
Asesor de tesis nombrado



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSGRADO

Guatemala, 3 de mayo de 2024

Doctor:

Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Director de la Escuela de Estudios de Posgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
-USAC-

Distinguido doctor Cáceres Rodríguez:

Con base en su solicitud expresa en la carta a mi persona con fecha veinticuatro de abril de dos mil veinticuatro, en donde se me pide dictamen gramatical; según los Artículos 7, 9 y 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado de la Escuela de Estudios de Posgrado, de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

Le informo que el licenciado: **JOSÉ LUIS CHAPAS CASTILLO**, de la **Maestría en Derecho Tributario**, ha realizado las correcciones y recomendaciones de ortografía, redacción y estilo, a su trabajo de tesis, cuyo título final es: **ANÁLISIS SOBRE IMPUESTOS PARAFISCALES QUE GRAVEN EL CONSUMO DEL TABACO**.

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

Dicho trabajo, presenta las partes mínimas requeridas en el instrumento legal *supra* anotado, según lo establece la Escuela de Estudios de Posgrados. De esta forma, el sustentante ha referido con el modelo de la Asociación Americana de Psicología –APA- en su séptima edición, las fuentes bibliográficas, para dejar los créditos de las teorías que han fundamentado la investigación.



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSGRADOS

La metodología, técnicas y doctrinas que el estudiante y su parte tutora presentaron, fueron respetadas en su totalidad y ningún planteamiento fue conculcado para mantener el fundamento teórico original del documento presentado.

De esta manera se procedió con la revisión, exclusivamente en lo que corresponde a la gramática, ortografía, redacción y estilo, para comprobar que el cuerpo capitular contenga los requerimientos y extensión mínimos; con ello, se adecuó la diagramación pertinente y cotejaron las referencias del índice, los títulos y subtítulos, la parte conceptual introductoria y la conclusión, según los enlaces externos que se describen en la bibliografía consultada.

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

Cordialmente.

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

Dr. William Enrique López Morataya

Revisor de Gramática

Cel. 6144



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, 15 de mayo del año dos mil veinticuatro.-----

En vista de que el Licenciado José Luis Chapas Castillo, aprobó el examen privado de tesis de la **Maestría en Derecho Tributario** lo cual consta en el acta número 9-2024 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“ANÁLISIS SOBRE IMPUESTOS PARAFISCALES QUE GRAVEN EL CONSUMO DEL TABACO”**. 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



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Escuela de Estudio de Postgrado, Edificio S-5 Segundo Nivel. Teléfono: 2418-8409

DEDICATORIA

- A DIOS Y A LA VIRGEN MARÍA:** Por brindarme la sabiduría, el valor y el entendimiento para superar toda adversidad que se me ha presentado a lo largo de mi vida.
- A MIS PADRES:** Luis Eduardo Chapas Franco y Adela Castillo García, quienes con su inmenso amor, cariño y comprensión, siempre estuvieron apoyándome incondicionalmente, siendo un ejemplo de trabajo duro, perseverancia y superación.
- A MI ESPOSA E HIJOS:** Amanda Lucía Mejía Revolorio; Luis Antonio y José Antonio Chapas Mejía, por su inmenso amor y comprensión. gracias por ser mi motivación diaria, para seguir adelante a pesar de las dificultades.
- A MIS HERMANOS:** Luis Eduardo y Pedro Luis Chapas Castillo, por ser la alegría de mi vida y el pilar fundamental de mi existencia.
- AL DR. ERIK SANTIAGO DE LEÓN:** Cuyo apoyo y sabios consejos fueron determinantes, para seguir adelante y llevar a buen término esta empresa.
- A MIS AMIGOS:** Con respeto, cariño y admiración, en especial a los profesionales Acxel Efraín de León Ramírez, Crispina Judith Tzunun Morales, Miguel Angel Cifuentes Herrera y Raúl Eduardo Sosa Echeverría.

A:

La Universidad de San Carlos de Guatemala, en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Estudios de Posgrados, por abrirme las puertas del conocimiento, forjándome como un profesional del derecho con principios y valores.



ÍNDICE

Introducción.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1. El Estado y las políticas públicas	1
1.1. El Estado	1
1.2. Elementos del Estado	2
1.2.1. Población	3
1.2.2. Territorio	4
1.2.3. Poder o soberanía	5
1.2.4. Ordenamiento jurídico	6
1.2.5. Finalidad	7
1.3. La administración pública	8
1.4. Elementos de la administración pública	10
1.5. Las políticas públicas	12
1.5.1. Etapas de las políticas públicas	14
1.5.1.1. Identificación del problema	15
1.5.1.2. Formulación de posibles soluciones	16
1.5.1.3. Toma de decisiones	17
1.5.1.4. Implementación	17
1.5.1.5. Evaluación	18
1.6. Las finanzas públicas	20
1.6.1. La política económica	21
1.6.2. Instrumentos de política económica	22
1.6.2.1. Política financiera	23
1.6.2.2. Instrumentos básicos de la política financiera	26

CAPÍTULO II

2. Teoría general de la tributación	29
2.1. La norma jurídica tributaria	29



2.2. La relación jurídica tributaria	30
2.3. La obligación tributaria	31
2.3.1. Características de la obligación tributaria	32
2.4. Los tributos	34
2.4.1. Características de los tributos	36
2.4.2. Clasificación de los tributos	38
2.5. La parafiscalidad en la tributación	40
2.5.1. Concepto de parafiscalidad	42
2.5.2. Los impuestos parafiscales	42
2.5.2.1. Características	44
2.6. La parafiscalidad en el derecho comparado	45
2.6.1. Colombia	45
2.6.2. Argentina	49

CAPÍTULO III

3. Derecho constitucional tributario	55
3.1. La potestad tributaria	55
3.1.1. Limitaciones a la potestad tributaria	58
3.2. Principios constitucionales en materia tributaria	59
3.2.1. Axiología jurídica	60
3.2.2. Principio de legalidad (garantía formal)	62
3.2.3. Principio de capacidad de pago (garantía material)	65
3.2.4. Principio de no confiscación	67
3.3. Otros principios constitucionales relacionados con la tributación	68
3.3.1. Principio de igualdad	68
3.3.2. Principio de generalidad	70
3.3.3. Principio de seguridad jurídica	72
3.3.4. La capacidad económica	73
3.3.5. La generalidad	76
3.3.6. La igualdad	77



3.3.7. La prohibición de confiscatoriedad	81
---	----

CAPÍTULO IV

4. Situación mundial del consumo de tabaco	85
4.1. Vigilar el consumo de tabaco y las medidas de prevención	86
4.2. Proteger a la población del humo de tabaco	87
4.3. Ofrecer asistencia a las personas que deseen dejar de fumar	88
4.4. Advertir de los peligros del tabaco	88
4.5. Hacer cumplir las prohibiciones sobre publicidad, promoción y patrocinio	89
4.6. Aumentar los impuestos al tabaco	89
4.7. Efectos jurídico-económicos en la modificación del tipo impositivo de un impuesto parafiscal al consumo del tabaco en Guatemala	93
4.8. Datos Estadísticos del consumo del tabaco a nivel nacional	93
4.9. Necesidad de modificar el tipo impositivo del impuesto parafiscal efectivo que grava el consumo del tabaco en Guatemala	97
CONCLUSIÓN	103
ANEXO	105
BIBLIOGRAFÍA	111



INTRODUCCIÓN

Para iniciar el exordio de este estudio, es necesario indicar que, el consumo de productos derivados del tabaco es uno de los principales factores de riesgo de varias enfermedades crónicas, como el cáncer y las enfermedades pulmonares y cardiovasculares. A pesar de ello, su consumo está muy extendido en todo el mundo. Entonces, los impuestos al tabaco son el medio más eficaz para reducir el consumo, pues un 10 % de aumento de esos impuestos reduce el consumo de tabaco aproximadamente un 4 %, en los países de ingresos altos, y un 5 % en los países de ingresos bajos o medios.

La Constitución Política de la República de Guatemala de manera específica señala: “Es deber del Estado garantizarles a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona”. Es por ello, que el Estado debe implementar nuevas políticas públicas que respondan a las exigencias de la sociedad. Reducir el consumo del tabaco en la población guatemalteca implica un papel más activo por parte del Estado, como ente encargado de velar por el bienestar general de los ciudadanos.

Dentro de estas nuevas políticas públicas de orden fiscal, se encuentra el concepto de parafiscalidad, el cual implica un conjunto de descuentos previos que los órganos administrativos centralizados, descentralizados u autónomos, de carácter económico, social o profesional, realizan a sus usuarios con el objeto de lograr obtener los recursos suficientes para su financiación.



En el tema particular que se trata en esta tesis, acerca de los recursos obtenidos al gravar el consumo de tabaco, podrían ser el conducto a través del cual el Estado puede desarrollar planes, programas y proyectos destinados al tratamiento de enfermedades colaterales producidas por consumo de tabaco.

La mejor estrategia para combatir el consumo del tabaco, así como su propagación, descansa en la probabilidad de aplicar políticas públicas de carácter tributarias, que se encaminen a reducir directamente la demanda. Existen muchas opciones para tal fin, pero la más rentable y eficaz, radica en el aumento del precio del tabaco, aplicando para ello una serie de impuestos de corte parafiscal que graven el propio consumo.

Datos estadísticos de la Organización Mundial de la Salud son claros en revelar que, los precios elevados inducen al abandono del hábito del tabaco, así como evitan el contacto de los nuevos fumadores, así también disminuye el grado de reincidencia para quienes lo han dejado de forma definitiva.

(...) un aumento del precio de un 10% por paquete de cigarrillos debería generar una reducción de la demanda de aproximadamente un 4% en los países de ingresos altos, y de entre un 4% y un 8% en los países de ingresos bajos y medios, donde los ingresos bajos de la población hacen que esta sea más sensible a los cambios de precio. (OMS, 2016, p. 1)

Al abordar el problema, se determinó que es necesario que existan los fondos privativos específicos a los cuales se deba trasladar los recursos obtenidos de los ingresos por el impuesto parafiscal, en este caso contemplados en la Ley de Tabaco y



sus Productos; esto permite separar los fondos recaudados a través de impuestos de otros ingresos gubernamentales o fiscales. Lo anterior, puede ser especialmente importante cuando los impuestos se destinan a fines específicos, como la financiación de proyectos de infraestructura, programas sociales o servicios públicos específicos.

Por otra parte, se determinó, en abono a los fondos privativos específicos, que es necesario modificar el tipo impositivo de manera que, en lugar de gravar el precio del cigarrillo puesto en fábrica, el mismo sea el precio de venta al consumidor final, pues con ello se mejorará la recaudación de este impuesto.

La estructura de este informe consta en el capítulo uno, los elementos del Estado, las políticas públicas del Estados, así como también las finanzas del Estado; en el capítulo dos, se desarrolla la teoría de la tributación y se analiza la parafiscalidad juntamente con el derecho comparado; en el capítulo tres, se desarrollan los principios generales de la tributación, así como otros principios constitucionales dentro del cual se enmarca las normas contenidas en la Constitución Política de la República; finalmente, en el capítulo cuatro, se analiza la necesidad de la modificación del tipo impositivo del impuesto específico, juntamente con la creación de fondos privativos, como consecuencia del análisis de información obtenida tanto del Ministerio de Finanzas Públicas y del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, la cual arrojó datos e información con lo cual se arribó a la conclusión correspondiente en torno al tema.



CAPÍTULO I

1. El Estado y las políticas públicas

1.1. El Estado

El Estado, desde su concepción moderna, hace referencia a un poder no individualizado, esta tuvo su origen en Europa Occidental, como consecuencia de un largo proceso de modernización en las estructuras políticas imperantes. En palabras de Badie (2002) citado por Roth Deubel: “El Estado apareció como la solución que se impuso de manera progresiva, y probablemente de manera inconsciente, para resolver la crisis de la sociedad feudal” (p. 20).

Los Estados modernos, en sentido estricto, se caracterizan por la búsqueda progresiva de una administración pública normada, estructurada y organizada bajo los principios rectores que establece el sistema de centralización, el cual busca por todos los medios posibles lograr en mayor medida la integración social y política de sus habitantes, así como buscar el desarrollo integral de cada uno de ellos.

En ese orden de ideas el Estado moderno se define como: “La organización jurídica de una sociedad bajo un poder de dominación que se ejerce en un determinado territorio” (García Máynez, 2000, p. 162). “Un ordenamiento jurídico que tiene como finalidad general ejercer el poder soberano sobre un determinado territorio y al que están subordinados de forma necesaria los individuos que le pertenecen (...)” (Bobbio, 1989, p. 132).



Thomas Hobbes (1987), refiriéndose al Estado, lo hace de la siguiente manera:

(...) una persona única cuya voluntad, en virtud de los pactos contraídos recíprocamente por muchos individuos, debe considerarse como la voluntad de todos estos individuos: por lo cual puede servirse de las fuerzas y de los bienes de los individuos para la paz y defensa comunes. (p. 15)

El Estado es una sociedad humana, asentada de forma permanente en un territorio específico, está sujeta a un poder soberano que crea, define y aplica un ordenamiento jurídico, el cual regula la conducta de los miembros de una sociedad con el objeto de lograr el bien común, en una época determinada. En la actualidad se precisa un Estado con ideas de libertad y justicia, se deben dejar atrás ideas de un Estado empresario, ausente, omnipotente. El Estado debe establecer y ejecutar políticas colectivas, ser el ente regulador de la cultura dentro de la sociedad, debe tener competencias específicas sobre la producción social y desarrollar políticas efectivas de soberanía dentro de los ámbitos económicos y políticos.

1.2. Elementos del Estado

Desde que los juristas se adueñaron del problema del Estado, este es definido mediante los tres elementos constitutivos del pueblo, del territorio y de la soberanía (...) (concepto jurídico por excelencia, elaborado por los juristas y aceptado universalmente por los escritores de derecho público). (Bobbio, 1989, p.128)



La soberanía o elemento político, hace referencia a la facultad o atribución que ostenta el Estado para general el Derecho, siendo la población el límite de validez personal del derecho de un Estado, pues la aplicación de las normas jurídicas emanadas por el Estado, buscan regular la conducta individual de la persona en sociedad. Por su parte, el territorio se convierte en el límite de validez espacial, ya que las leyes se aplican exclusivamente dentro de sus fronteras de un país. Situación que se manifiesta en el Artículo 153 de la Constitución política de la República de Guatemala, que establece: “El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República”.

Justamente Kelsen, además de los límites de validez espacial y personal que redefinen en términos jurídicos los dos elementos constitutivos del territorio y del pueblo, toma en consideración otras dos especies de límites: los límites de validez temporal por los que cualquier norma tiene una validez limitada en el tiempo (...) y el límite de validez material en cuanto existen: a) materias que de hecho no pueden ser sometidas, objetivamente a alguna reglamentación (...) b) materias que pueden ser hechas indisponibles por el propio ordenamiento (...) (Bobbio, 1989, p. 130)

1.2.1. Población

La población está constituida por los seres humanos que pertenecen a un Estado. En su sentido amplio, hace referencia a la totalidad de personas que conviven entre ellos como sociedad dentro de un territorio determinado. Las personas que integran la



población se configuran como el fundamento y el fin primordial de cualquier institución pública.

En las personas que integran un Estado reside la soberanía (poder público), ya que la misma proviene del pueblo. En otras palabras, la autoridad del Estado no puede desarrollarse de manera arbitraria, ya que el Estado debe su actuar en beneficio de sus habitantes. La autoridad y legitimidad estatal nace y se origina en cada uno de sus miembros.

1.2.2. Territorio

El territorio es la porción del espacio en que el Estado ejerce su poder. En términos técnico-jurídicos, el territorio se configura como el ámbito espacial de validez en donde se aplica el ordenamiento jurídico del Estado. El territorio estatal debe estar delimitado con precisión, ya que el ejercicio del poder estatal solo podrá ejercerse de forma válida dentro de los límites territoriales del Estado.

La Constitución Política de la República de Guatemala establece:

Artículo 142. De la soberanía y el territorio. El Estado ejerce plena soberanía, sobre:

- a) El territorio nacional integrado por su suelo, subsuelo, aguas interiores, el mar territorial en la extensión que fija la ley y el espacio aéreo que se extiende sobre los mismos;



- b) La zona contigua del mar adyacente al mar territorial, para el ejercicio de determinadas actividades reconocidas por el derecho internacional; y,
- c) Los recursos naturales y vivos del lecho y subsuelo marinos y los existentes en las aguas adyacentes a las costas fuera del mar territorial, que constituyen la zona económica exclusiva, en la extensión que fija la ley, conforme la práctica internacional.

1.2.3. Poder o soberanía

En sentido amplio, se entiende por poder la capacidad que tiene un sujeto, o el conjunto de ellos, para afectar el comportamiento de otro u otros. El poder o soberanía es el elemento formal del Estado, el cual tiene una singular importancia en el tema, puesto que sin él no sería posible la existencia del Estado, ni tampoco sería posible cumplir con sus fines.

Se debe entender por soberanía o poder, la fuerza nacida de la propia voluntad del pueblo, la cual tiene como función conducir a una sociedad al bien común. Es la potestad suprema que ostenta el Estado para la realización de sus fines y, por consiguiente, regir a la comunidad. No hay que olvidar que la soberanía estatal se encuentra por encima de cualquier otra forma o unidad de poder existente dentro del mismo territorio, capaz de ejercer su fuerza para protegerlo de sus enemigos.

La soberanía cuenta con una serie de características que la diferencian de cualquier otra forma de poder existente a saber:



- a) Única, porque no pueden coexistir dos o más soberanías dentro de un mismo territorio.
- b) Inalienable, ya que no puede ser objeto de negociación, ni cederse a favor de una persona individual o colectiva.
- c) Indivisible, en virtud que no admite división o fraccionamiento.
- d) Imprescriptible, en razón que sus derechos no se extinguen por el transcurso del tiempo.
- e) Indelegable, puesto que la misma reside en el pueblo, y no en un individuo o entidad particular. Siendo el mismo pueblo quien elige a sus autoridades que los representen a través del sufragio universal.

1.2.4. Ordenamiento jurídico

El ordenamiento jurídico está constituido por el normativo vigente en un país determinado, el cual se caracteriza por su exterioridad, heteronomía, bilateralidad y coercibilidad. El ser humano, con el objeto de evitar conflictos entre sus semejantes, cede una parte de su libertad a través del pacto social, para crear un ente abstracto encargado de crear reglas de convivencia pacífica; sin embargo, no se remite a su observancia de manera espontánea, es por ello por lo que deben existir procedimientos coercitivos para garantizar su cumplimiento.



El ente encargado de crear las normas de convivencia social es el Estado, a través del Organismo Legislativo, ya que este representa la voluntad del pueblo.

La Soberanía del Pueblo. Tal expresión que evoca la idea de un gobierno del pueblo, de acuerdo a la teoría democrática, es el poder supremo del estado, poder del que provienen todos los demás poderes; lo detentan o pertenece indivisamente a todos los ciudadanos de una Nación. (Gaceta No. 51. Expediente 931-98)

1.2.5. Finalidad

Los Estados modernos están orientados al fiel cumplimiento de sus leyes fundamentales, objetivos políticos, así como alcanzar metas de carácter económico-social, es por ello por lo que en Guatemala la Constitución Política de la República de Guatemala de manera específica señala: “Es deber del Estado garantizarles a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona”. Para lograr estos objetivos esenciales, los Estados deben desarrollar una serie de actividades de diverso orden dentro de las cuales podemos encontrar la ubicación y selección de objetivos, la determinación de los medios para la obtención de recursos, las erogaciones a efectuarse, así como la administración de los recursos patrimoniales.

La finalidad del Estado está estrechamente relacionada con la ideología política que ostenta una determinada sociedad. En Guatemala la ideología política imperante es la denominada social democracia, la cual establece que el fin primordial del Estado es la



realización del bien común. La Constitución Política de la República de Guatemala, establece que el Estado guatemalteco debe garantizar a sus habitantes el goce de sus derechos y libertades, para el efecto, se debe de organizar a través del sector público (gobierno) cuyas funciones primordiales se resumirían en administrar, dirigir y conducir los asuntos de carácter público.

En ese mismo orden de ideas, el gobierno es la representación misma del Estado, delegado por los ciudadanos a través del sufragio universal, motivo por el cual debe procurar por todos los medios posibles, alcanzar un conjunto de condiciones espirituales, culturales, económicas y materiales necesarios para que la sociedad pueda realizar su fin propio y establecer un orden justo que facilite a las personas humanas que integran la sociedad a alcanzar su fin trascendente (bien común).

1.3. La administración pública

El Estado, como ente abstracto, desarrolla diversas actividades de carácter general a través de sus diferentes organismos. Dentro de las funciones propias del Organismo Ejecutivo, encontramos el gobierno y la administración pública, siendo la Constitución Política de la República de Guatemala, el marco político y jurídico que establece las directrices para el ejercicio del poder público.

El gobierno es el conjunto de personas individuales electas o nombradas para representar los intereses de la población en el ejercicio del poder público, su función radica en la elaboración de la política interna que debe observar toda la administración pública. Es por ello por lo que la administración pública, a través de la formulación de



políticas públicas, desarrolladas por los diversos órganos administrativos, busca los medios necesarios para la satisfacción de intereses generales de la población.

Cuando se habla de Administración Pública no solo se hace referencia a las diversas actividades que el Estado debe llevar a cabo para cumplir con sus fines, sino que también tenemos que referirnos a los diversos órganos que la forman en cuanto ejercen la actividad administrativa, y explican su estructura y modo de funcionamiento. (Samayoa Palacios, 2002, p. 109)

Gabino Fraga, citado por Castillo González (1998), señala:

La administración pública debe entenderse desde el punto de vista formal como el organismo público que ha recibido del poder político la competencia y los medios necesarios para la satisfacción de los intereses generales y que desde el punto de vista material es la actividad de este organismo considerado en sus problemas de gestión y de existencia propia tanto en sus relaciones con otros organismos semejantes como con los particulares para asegurar la ejecución de su misión. (p. 78)

Leonard de White, citado por Samayoa Palacios (2002), indica:

La administración pública consiste en las operaciones que tienen como propósito la realización o el cumplimiento de la política pública: Un sistema de administración pública es el conjunto de leyes, reglamentos, prácticas, planes,



códigos y costumbres que prevalecen en un momento y sitio determinados para la realización y ejecución de la política pública. (p. 109)

Con base en lo anterior, diremos que la administración pública es el conjunto de órganos administrativos que desarrollan diversas actividades para lograr el elemento teleológico del Estado (bien común) a través de la prestación de servicios públicos.

1.4. Elementos de la administración pública

Al hablar de elementos propios en cualquier institución del derecho, se hace referencia al conjunto de situaciones que determinan la existencia o no, de una determinada institución jurídica. Para la administración pública revisten de singular pues estos condicionan su existencia jurídica en la realidad nacional. En resumen, los elementos constitutivos de la administración pública son los siguientes: el órgano administrativo, la actividad materia, la finalidad del Estado y el medio idóneo.

a) El órgano administrativo

Los órganos administrativos son todas aquellas instituciones de derecho público que forman parte de la administración pública, como un todo armónico. Son consideradas como el medio o conducto necesario a través de los cuales el Estado desarrolla su personalidad jurídica, lo cual se materializa a través de la prestación de servicios públicos a sus habitantes.



La calidad de órgano deriva directamente de la propia Constitución. La persona jurídica estatal no necesita un acto volitivo de determinación, pues el órgano “integra” la estructura de la persona, forma parte de ella, nace con ella, es ella en cierta medida, pues el órgano vale tanto como el instrumento o medio de acción, a través del cual el Estado se desenvuelve como sujeto de derecho. (Calderón Morales, 2010, p. 12)

b) La actividad material

Desde un punto de vista formal, el órgano administrativo se encuentra dotado por ley de competencia administrativa, para desarrollar una serie actividades estatales de diversa índole en favor de la comunidad. La actividad material nace a la vida jurídica a través de la prestación de los servicios públicos, los cuales tienen por objeto principal proporcionar soluciones eficaces y eficientes a los problemas sociales existentes en un tiempo determinado. Por último, los servicios públicos son el instrumento o vehículo a través del cual la administración pública se acerca a los problemas sociales, dándoles soluciones para lograr el bienestar general a sus habitantes.

c) La finalidad del Estado

La finalidad del Estado, como se dijo anteriormente, está determinada por la corriente de pensamiento político imperante en un tiempo determinado. En Guatemala se sigue la línea marcada por la socialdemocracia, lo cual se encuentra plasmado en los preceptos constitucionales. En otras palabras, el Estado de Guatemala se organiza para garantizarle el bien común a todos sus habitantes.



El elemento teleológico de la administración pública en nuestro país está encaminado a la realización del bien común o bienestar general, este entendido como un conjunto de condiciones espirituales, culturales, económicas y materiales necesarios para que la sociedad pueda realizar su fin propio y establecer un orden justo que facilite a las personas humanas que integran la sociedad a alcanzar su fin trascendente.

d) El medio idóneo

La administración pública, para lograr la realización del bien común, necesita un medio o instrumento idóneo. Es decir, los servicios públicos se transforman en el conducto a través del cual la administración pública entra en contacto con la sociedad, para conocer, estudiar y resolver sus necesidades básicas reales. “La administración pública va a desarrollar su actividad, a través del servicio público” (Calderón Morales, 2010, p. 13).

1.5. Las políticas públicas

El Estado, en su organización y funcionamiento, debe buscar por todos los medios a su alcance, lograr el bien común, pero para ello debe de realizar un conjunto de acciones y tomar decisiones en favor del clamor social. Estas se materializan a través de las políticas públicas, estas entendidas como: “(...) un curso de acción y flujo de información relacionado con un objetivo público, definido en forma democrática, las que son desarrollados por el sector público, y frecuentemente con la participación del sector privado” (Lahera E., 2008, p. 96).



Salazar (1999) refiere que las políticas públicas se configuran como “el conjunto de sucesivas respuestas del Estado (o de un gobierno específico) frente a situaciones consideradas socialmente como problemáticas” (p. 50). Por su parte, Vargas Velásquez (1999) las define como “el conjunto de sucesivas iniciativas, decisiones y acciones del régimen político frente a situaciones socialmente problemáticas y que buscan la resolución de las mismas o llevarlas a niveles manejables” (p. 57).

De lo anterior, se puede inferir que una política pública contiene cuatro elementos fundamentales: un papel activo por parte del gobierno, existencia de un problema social, establecimiento de objetivos generales y específicos, y un conjunto de etapas revestidas de un orden lógico para solucionar el problema social (proceso).

Roth Deubel (2013) expresa que:

Una política pública designa la existencia de un conjunto conformado por uno o varios objetivos colectivos considerados necesarios o deseables y por medios y acciones que son tratados, por lo menos parcialmente, por una institución u organización gubernamental con la finalidad de orientar el comportamiento de actores individuales o colectivos para modificar una situación percibida como insatisfactoria o problemática. (p. 27)

Dentro del objeto de estudio de las políticas públicas se encuentran: el conjunto de objetivos que el Estado considera indispensables o necesarios para la realización de su fin fundamental; los planes, programas y proyectos diseñados por la administración pública; los resultados obtenidos luego de la ejecución las acciones estatales.



Las políticas públicas consisten en la actividad estatal de observar, analizar y establecer un conjunto de necesidades, objetivos, medios y acciones con el objeto de lograr resultados positivos que transformen la realidad objetiva de una sociedad determinada. En el contexto nacional, la Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia (2015), en su *Guía para la formulación de políticas públicas*, las define de la siguiente manera:

Entenderemos que las políticas públicas constituyen cursos de acción estratégica del Estado y del gobierno basadas en la participación y legitimidad ciudadana, los marcos jurídicos y políticos nacionales e internacionales, orientadas a propiciar el bienestar y el goce de los derechos humanos de la población guatemalteca en su diversidad y en los diferentes niveles de organización del territorio nacional, sobre la base de los diferentes instrumentos de gestión pública y el sistema de planificación nacional que favorezcan procesos efectivos de coordinación, transparencia, seguimiento, monitoreo y evaluación, así como de rendición de cuentas. (p. 16)

1.5.1. Etapas de las políticas públicas

Para poder estudiar abiertamente los elementos fundamentales que componen las políticas públicas, es necesario descomponerlas en un conjunto de etapas o pasos a seguir dotados de un orden lógico para lograr un objetivo en común (*Policy Cycle*). La *policy cycle* es una propuesta realizada por el político Charles O. Jones en 1970, quien establece cinco etapas en el nacimiento, desarrollo y culminación de una política



pública: identificación del problema, formulación de posibles soluciones, toma de decisiones, implementación y evaluación.

Es importante destacar que las políticas públicas por ningún motivo deben de considerarse como un conjunto de etapas causales y consecutivas, por el contrario, son estadios interdependientes que representan momentos de análisis, calidad y de duración heterogénea.

1.5.1.1. Identificación del problema

La primera etapa con la que debe iniciarse una política pública es la identificación del problema debidamente establecido en la agenda política, este entendido como el conjunto de situaciones de interés nacional que los funcionarios públicos están prestando singular atención en un tiempo determinado. “(...) una situación es percibida como problemática por los actores políticos y sociales. (...) se solicita entonces una acción pública y se busca que el problema esté inscrito en la agenda del sistema político (agenda setting)” (Roth Deubel, 2006, p. 49).

El problema por considerarse en la agenda debe tener el carácter de público, es decir, el tema debe poseer relevancia y magnitud ya que concierne o afecta a todo el país y su población en general. Existen varios criterios para determinar para determinar el carácter público de un problema siendo estos:

a) El problema debe revelar carencias objetivas en la sociedad.



b) Debe afectar a toda la población o a la mayoría de ellos.

c) La situación de vulneración riñe frontalmente con compromisos nacionales o internacionales.

d) Los grupos de presión exigen la pronta solución del problema.

1.5.1.2. Formulación de posibles soluciones

Identificado el problema y establecidos los objetivos y metas relevantes, los funcionarios públicos proceden a realizar un análisis exhaustivo del conjunto de alternativas posibles para darle solución al problema. Esto implica estudiar las consecuencias económicas, sociales, culturales, jurídicas, etc., que tendrá la implementación de la misma.

Además, se deben comparar las soluciones existentes en relación a los objetivos y metas establecidas con anterioridad debiendo elegir la mejor opción. “(...) una vez lograda la inscripción en la agenda gubernamentalmente, la administración trata de elucidar el problema y propone una o varias soluciones al mismo (*policy formulation*)” (Roth Deubel, 2006, p. 49).

En esta etapa existen varios elementos de suma importancia como lo son: los posibles escenarios, estrategias, relación costo beneficio, participación de sectores en la implementación de la política y recursos disponibles. Es importante recalcar que las soluciones propuestas deben de ser planteadas de manera clara y sencilla, con



especial atención a la situación y contexto nacional actual. Al mismo tiempo, deben ser planteadas las líneas de acción que deberán implementar las diversas instituciones participantes.

1.5.1.3. Toma de decisiones

La toma de decisiones debe reflejar un procedimiento técnico-político, en el cual se tengan a la vista el conjunto de posibles soluciones al problema, para que estas compitan entre sí, posteriormente se debe escoja una de ellas. Electa la mejor solución, se continúa por diseñar la estructura de la política pública y asignar los recursos necesarios. “(...) los actores e instituciones autorizados para tomar la decisión (gobierno, parlamento) examinan la o las soluciones existentes y deciden la respuesta” (Roth Deubel, 2006, p. 49).

(...) Analizado el tema/problema, su contexto, identificadas las soluciones más viables o escenarios de abordaje, se deben tomar acciones, es decir, la formulación de una política pública, con ciertos objetivos, resultados, lineamientos estratégicos o de acción y una serie de intervenciones/estrategias/programas a través de los cuáles se implementará. (SEGEPLAN, 2015, p. 48)

1.5.1.4. Implementación

Concluido el proceso de toma de decisiones, se procede a formular el documento en el cual se materializará la política pública, para su operativización o implementación. “(...)



concierno a la implementación práctica de la decisión (¡o su no implementación!) (Roth Deubel, 2006, p. 49).

La implementación de toda política pública se debe de llevar a cabo a través de planes, programas o proyectos (a corto, mediano o largo plazo) realizados por las entidades o dependencias públicas vinculadas al tema. Cabe resaltar que los responsables de implementar la política pública deben establecer con anterioridad los alcances y limitaciones que puede tener dicha actividad, especificar los recursos y mecanismos que se emplearán, delimitar el campo de acción, y determinar los objetivos deseados.

Un tema de suma importancia dentro de esta etapa, son los mecanismos de monitoreo permanente al implementar la política, con el objeto de lograr los resultados deseados. El monitoreo debe ser una acción eficaz y eficiente, además debe proporcionar un acompañamiento constante y permanente a lo largo de todo el proceso, a efecto de verificar el fiel cumplimiento de lo preceptuado, prevenir posibles problemas y proporcionar prontas soluciones a los mismos.

1.5.1.5. Evaluación

La etapa de evaluación debe ser un elemento clave y fundamental dentro del proceso de las políticas públicas, debe significar un elemento clave en todas las fases del ciclo. “(...) la respuesta dada al problema y los impactos causados por su implementación son evaluados por los actores sociales y políticos (policy evaluation)” (Roth Deubel, 2006, p. 51).



Al momento de desempeñar la función de evaluación, los actores sociales y políticos pueden centrar su atención en tres grandes aspectos:

- a) El diseño de la política pública, el cual incluye rubros tales como las necesidades de la población o ciertos grupos, las oportunidades de lograr los resultados deseados y las posibles limitaciones en la ejecución de la misma. En síntesis, el marco estratégico debe guardar una coherencia lógica interna.
- b) La forma de implementación. En este punto debemos tener especial consideración en el papel que desempeñan los responsables de la política pública (órganos administrativos), estos deben cumplir su rol, así como las acciones contenidas dentro de los planes, programas y proyectos en su parte operacional, incluyendo el flujo de gasto público.
- c) Los resultados obtenidos, pues se debe tener en cuenta en qué medida se ha obtenido el cambio esperado a través de la implementación de la política pública, determinar si ha existido beneficio para la población, así como verificar si el problema ha desaparecido o se han disminuido sus efectos.

La evaluación de las políticas públicas permite dar continuidad y/o vigencia al instrumento de políticas, de tal manera que permite evidenciar el alcance que ha tenido la misma, el alcance que en el presente pueda tener y su posible reformulación, actualización o salida de vigencia. La evaluación es un momento vital en el ciclo de la política, porque favorece a procesos de transparencia, rendición de cuentas, revitalizar la legitimidad de una política pública



determinada, así como aportar significativamente a una mejor toma de decisiones. (SEGEPLAN, 2015, p. 50)

1.6. Las finanzas públicas

El Estado, como ente abstracto encargado de proporcionar las condiciones sociales mínimas, que le permitan a la población el desarrollo integral de cada uno de sus miembros, debe contar con los medios económicos necesarios para desarrollar e implementar servicios públicos eficaces y eficientes. La idea “bien común”, resultaría utópica si el Estado no contara con los fondos necesarios para realizar sus actividades.

En este orden de ideas, se tiene que se está ante una relación de necesidades y satisfactores, las cuales convergen de manera que una no puede existir sin la otra, constituyendo el campo de estudio de las finanzas públicas.

(...) las Finanzas Públicas constituyen la materia que comprende todo el aspecto económico del ente público y que se traduce en la actividad tendiente a la obtención, manejo y aplicación de los recursos con que cuenta el Estado para la realización de sus actividades y que efectúa para la consecución de sus fines. (Delgadillo Gutiérrez, 2000, p. 21)

Las finanzas públicas se definen como el conjunto de elecciones económicas que manifiestan la relación de ingresos y gastos del Estado siempre que estén contenidas en el sistema presupuestal, lo cual exhibe una mutua relación entre ingresos públicos, gastos públicos y las actividades del Estado. Las finanzas



públicas se ocupan de temas como los recursos económicos, liquidez, necesidad de capital, asignación de recursos, estabilidad económica, de empleo y precios, así como el desarrollo económico. (Padilla, 2009, p. 45)

En la doctrina existen varios autores que tratan de explicar el contenido de las finanzas públicas, desde su particular punto de vista, dependiendo de su especialización (economía, política, derecho), pero es innegable que las posturas convergen en un punto específico, que en palabras del maestro Delgadillo Gutiérrez (2000) se simplifica en lo siguiente:

(...) las Finanzas Públicas tienen un contenido eminentemente económico, con un sujeto político que se encarga del manejo de los recursos para la determinación de las prioridades y medios para la satisfacción de las necesidades el cual requiere, además, de un instrumento para la aplicación de dichos recursos a través de la emisión de normas que regulan su actuación (...).
(p. 24)

1.6.1. La política económica

Una política económica engloba todas aquellas medidas que ejecutan los gobiernos de turno, para alcanzar las metas económicas previamente establecidas a través de instrumentos viables e idóneos, con el objeto de lograr un pleno desarrollo económico para su población. Dentro de estos objetivos encontramos la acumulación de capital, la estabilidad de empleo, el incremento en el nivel de vida de la población, la evasión y control de los efectos inflacionarios.



Cabe suponer que un propósito global de desarrollo económico, entendido este en su profunda y real implicación, supone la superación de desequilibrios estructurales, los cuales tienen que ver no solamente con el crecimiento económico, sino también con las dificultades que signan los procesos de acumulación de capital, la estructura de propiedad, y por lo mismo, con la distribución de la renta y de la riqueza nacional. (Córdoba Padilla, 2009, p. 8)

Cualquier país del mundo deberá dirigir y formular su política económica en términos de lograr el desarrollo económico de la nación, cambiar los procesos de producción, distribución, intercambio y consumo imperantes, modificar la forma en la generación y acumulación de capital, elevar los índices de empleo del país, etc. Estos objetivos deberán solucionar de manera inmediata los problemas considerados de urgencia nacional, priorizando los intereses de la población.

1.6.2. Instrumentos de política económica

Se puede entender los instrumentos de la política económica como los medios que utiliza el Estado para alcanzar sus objetivos, propósitos y fines (Ramos de Villarreal, 2000, p. 155). La escuela keynesiana determinó la necesidad de la intervención pública a través de una gama de instrumentos económicos como la política fiscal, para controlar los impuestos y el gasto público; la política monetaria, para controlar el encaje bancario, la tasa de redescuento, las operaciones de mercado abierto; la política cambiaria, para controlar la tasa de cambio, impuestos a la actividad exportadora, incentivos financieros y crediticios; la política de comercio exterior, sobre controles



arancelarios, restricciones cuantitativas y contingentes. Aplicando este concepto a nuestro campo de estudio desarrollaremos con exclusividad la política financiera.

1.6.2.1. Política financiera

La política financiera es “el conjunto de decisiones que afectan el nivel o la composición de los ingresos y gasto público, así como el peso, estructura o formación de los pagos impositivos” (Erias Rey, 1998, p. 10). “Para la perspectiva keynesiana, la administración de la demanda vía la política fiscal es fundamental para la estabilidad del ciclo económico” (Cruz y Lapa, 2012, p. 97).

En otras palabras, la política financiera es el principal instrumento de la política económica, pues es la encargada de dirigir y controlar los gastos e ingresos de un Estado. A través de ella, el Estado ejerce la función redistributiva, además, se planifica la forma de realizar el gasto público y se determinan los procedimientos para la obtención de recursos públicos.

El grado de intervención estatal determinará los objetivos a alcanzar con base a la aplicación de determinada política financiera, es decir, la importancia de estos varían de conformidad con las orientaciones gubernamentales, pero en mayor o menor medida los objetivos gravitan en lo siguiente: a) la asignación de recursos determinada por el mercado; b) la redistribución entre ingreso y riqueza; c) la estabilización del poder de compra de la moneda y su equivalencia; d) el desarrollo económico.



a) La asignación de recursos determinada por el mercado

Los recursos de un Estado deben estar determinados por las necesidades propias del mercado, para ello es necesario hacer referencia a un conjunto de conceptos de suma importancia. El primero de ellos es la “objetividad”, entendida como la neutralidad que debe observar las acciones estatales al interrelacionarse con las demás estructuras que forma la sociedad. En otras palabras, el cuerpo estatal no debe organizarse de tal manera que sus acciones estén encaminadas a favorecer a cierto sector en detrimento de otro.

El segundo término a tomar en cuenta es la “eficiencia”, ya que el Estado debe procurar por todos los medios el logro de sus objetivos, a través de planes, programas y proyectos, poniendo especial énfasis en la forma en que ejecuta su presupuesto. Debe existir eficacia en el uso del mismo, ya que los recursos públicos en gran medida son aportados por los tributarios, quienes exigen servicios públicos de calidad.

Por último, otro concepto de suma importancia es la “simplicidad” con la que el Estado debe relacionarse con el contribuyente a efecto de evitar establecer procedimientos (económicos y administrativos) complejos y engorrosos, procurando proponer formas simples y ágiles para la recaudación, y así incrementar en buena medida los ingresos públicos.

b) La redistribución de ingreso y riqueza

El objetivo principal de la “redistribución” de ingresos y riqueza, es precisamente alterar



la libre asignación de recursos impuesta por el mercado. El Estado debe buscar intervenir en el flujo económico normal, en atención a la moral social y la solidaridad de los ciudadanos, buscando mejorar el ingreso estatal y el gasto público, teniendo en cuenta tres aspectos fundamentales.

El primero de ellos es la equidad, entendida como expresión de proporcionalidad en el cobro de tributos en relación con la riqueza del contribuyente, así como igualdad en las exigencias tributarias a quienes ostentan patrimonios e ingresos similares. El segundo es la voluntad superior de la sociedad, que determina a través de los diversos mecanismos democráticos o presiones sociales (grupos de presión), la forma y modo en la que el Estado deberá obtener sus recursos públicos. El tercer aspecto indica que el Estado debe poner especial énfasis en la orientación del gasto en beneficio de la sociedad, dotando de mayores recursos a los sectores más vulnerables, así como a las áreas con mayor necesidad de desarrollo.

c) La estabilización del poder de compra de la moneda y su equivalencia

Para lograr dicha estabilización, se debe tener en cuenta lo siguiente: es necesario un equilibrio en la política presupuestaria, en la cual vaya de la mano la cantidad de moneda en circulación y el endeudamiento nacional; debe existir correspondencia entre el ingreso y el gasto público (equilibrio en la balanza de pagos); además, es imperativo lograr un tamaño adecuado del Estado. El intervencionismo estatal en el campo económico debe guardar relación entre las necesidades de gasto, frente a una carga tributaria tolerable para los particulares.



d) El desarrollo económico

Al tratar el tema de desarrollo económico, debe entenderse como la capacidad que tienen los Estados de generar fuentes de riqueza a fin de promover el desarrollo económico y social de sus habitantes, buscando en particular el incremento de los niveles de ahorro e inversión, aumento del ingreso de divisas, la ampliación del mercado interno y la nivelación regional.

El desarrollo económico va más allá de la simple generación de riqueza, debe procurar un crecimiento sostenible desde tres puntos de vista: económico, social y medioambiental. El proceso de desarrollo económico tiene las siguientes repercusiones: debe significar un aumento en el producto, renta y gasto por habitante; el desarrollo debe ser dinámico, no puede considerarse como una mera situación, debe conllevar un proceso; el proceso de desarrollo económico debe establecerse con duración prolongada, es decir debe garantizarse durante un largo período de tiempo; el desarrollo implica un compromiso serio en el cuidado y preservación de los recursos naturales y un equilibrio ambiental.

1.6.2.2. Instrumentos básicos de la política financiera

En la actualidad, la política financiera es un instrumento para “(...) determinar la elección de los gastos públicos a realizarse y de los recursos públicos a obtenerse para llevar a cabo un objetivo estatal determinado, en circunstancias de tiempo y lugar determinado” (Villegas, 1998, p. 812) Existen dos instrumentos fundamentales dentro



de la política financiera de un Estado: el ingreso público y el gasto público. Ambos se condensan dentro del presupuesto de ingresos y egresos de la nación.

De conformidad con lo preceptuado por el neutralismo financiero, el gasto público debe reducirse a su mínima expresión, es decir, el Estado debe atender únicamente las necesidades básicas de la población, *verbigracia*, seguridad interna y exterior y garantía jurisdiccional para el pleno goce y ejercicio de derechos individuales. Por otro lado, concibe a los ingresos públicos como recursos para cubrir las necesidades antes indicadas.

Los ingresos y gastos públicos se cuantifican a través de presupuesto del Estado, que según la Corte de Constitucionalidad en la Gaceta No. 86. Expediente 1688-2007 lo define en los términos siguientes:

El Presupuesto del Estado es un acto de autoridad soberana establecido en una ley con vigencia anual, por el cual se computan anticipadamente los ingresos y se autorizan los gastos públicos, para un periodo determinado, por lo tanto es de carácter preventivo, pues su elemento predominante es la previsión de la realidad financiera (...). (...) Es en el Presupuesto del Estado en donde se debe establecer el detalle de gastos ordinarios y extraordinarios de cada anualidad (...).

Es importante destacar que, dentro de los dogmas establecidos por los economistas clásicos, se encuentra el equilibrio presupuestario, como premisa que inspira confianza y orden dentro de las finanzas estatales. Un presupuesto equilibrado implica una



paridad entre los ingresos y egresos del Estado. La situación presupuestaria de un país puede presentar dos formas de desequilibrio, la primera tiene lugar al momento que los ingresos están por encima de los gastos (superávit), por el contrario, si el gasto público es mayor a los ingresos obtenidos se estaría frente a un déficit fiscal.



CAPÍTULO II

2. Teoría general de la tributación

2.1. La norma jurídica tributaria

La palabra “derecho” hace referencia a un conjunto de normas jurídicas, que establecen derechos e imponen obligaciones, que tiene por objetivo la regulación de la conducta humana en sociedad. En ese orden de ideas, siguiendo la línea de García Máynez (1968), diremos que la norma, en sentido general, puede utilizarse en dos sentidos: en un sentido amplio, como toda regla de comportamiento sea esta obligatoria o no; y en sentido estricto, como aquella que impone deberes y confiere derechos.

Pacheco Gómez (2004) establece que: “La norma jurídica es una norma de conducta exterior, bilateral, imperativa y coercitiva que regula las acciones de los hombres con el fin de establecer un ordenamiento justo de la convivencia humana” (p. 50). La norma jurídica, en este sentido, está compuesta de un supuesto normativo, configurado como cualquier situación de la realidad, la cual puede ser activada a través de causas humanas o naturales (acto y hecho jurídico) que al acaecer produce consecuencia de derecho.

Las normas jurídicas se caracterizan fundamentalmente por su contenido valorativo, pues ponderan la conducta que debe observarse ante determinada situación. “Las normas jurídicas genéricas encierran siempre una o varias hipótesis cuya realización



da nacimiento a las obligaciones y los derechos que las mismas normas respectivamente imponen y otorgan (...)” (García Máynez, 2000, p. 170).

Concluida la necesaria acotación referente al concepto normas jurídicas en sentido general, es posible avanzar al concepto de norma jurídica tributaria, la cual tiene como función principal precisar y normar lo relativo a la obligación tributaria, al transformar situaciones concretas a meras abstracciones (hecho generador).

2.2. La relación jurídica tributaria

En líneas anteriores, se desarrolló el tema de la potestad tributaria del Estado como la máxima expresión de su poder soberano, la cual nace a través de la soberanía delegada por el pueblo a sus representantes y concluye con el propio proceso legislativo, el cual busca la creación de la norma jurídica tributaria; en ella se desarrolla de manera general, impersonal y obligatoria, el conjunto de situaciones jurídicas o de hecho que al realizarse, generan un nexo necesario entre el sujeto obligado y la norma tributaria (relación jurídica tributaria).

Esta relación jurídica tributaria no es más que el vínculo jurídico necesario y causal que une a uno o más sujetos obligados respecto a la generación de consecuencias jurídicas, que se materializa en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

Para Giannini (1957) es:

(...) una relación jurídica especial surgida entre el Estado y los contribuyentes a



partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, esta relación jurídica es de naturaleza compleja, esto es por parte de ella se derivan de un lado poderes y derechos (...) y por otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso. (p. 28)

2.3. La obligación tributaria

Delgadillo Gutiérrez (2000) indica que es muy frecuente confundir los conceptos de relación jurídica tributaria y obligación tributaria, por lo que es necesario precisar dichos conceptos:

(...) es conveniente partir de la presencia de una norma jurídica que en sí y por sí, no obliga a nadie mientras no se dé un hecho o situación prevista por ella; es decir, mientras no se realice el presupuesto normativo. Una vez realizado este presupuesto previsto por la norma se producirán las consecuencias jurídicas, las cuales serán imputadas a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia. (p. 97)

En este orden de ideas, se puede decir que la relación jurídica tributaria es un nexo necesario e independiente entre el sujeto y el Estado, puesto que no depende de la realización del supuesto jurídico tributario previsto en la norma tributaria (obligación tributaria). Nuestro Código Tributario contempla dicha diferenciación al definir a la obligación tributaria en los siguientes términos:



La obligación tributaria constituya un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley (...). (...) La obligación tributaria se caracteriza por ser una obligación de dar, por su origen ex lege de Derecho Público y por estar subordinado su nacimiento a que se produzcan en la realidad social el hecho generador o supuesto de hecho previsto. (Gaceta No. 30. Expediente 17-93).

Este concepto, nos ayuda de forma explícita a identificar de manera inequívoca dos conceptos divergentes, la relación jurídica tributaria y la obligación tributaria. Se hace evidente que el primero de ellos, entendido como el vínculo existente entre diversos sujetos, incluye tanto derechos como obligaciones; *contrario sensu*, el segundo de ellos contempla con exclusividad las obligaciones entre el sujeto activo de tributo y el Estado, a través de la Administración Tributaria o cualquier ente acreedor del tributo.

2.3.1. Características de la obligación tributaria

Determinada la extensión del contenido del concepto de obligación tributaria, es imperativo indicar sus características esenciales con el objeto de poder ubicarla de manera indubitable dentro de nuestra área de estudio, el derecho administrativo.

a) La obligación tributaria es de carácter *ex lege*

En la obligación tributaria debe coexistir una relación entre el sujeto activo (El Estado o



el entre acreedor del tributo) y el sujeto pasivo (contribuyente), con el objeto recaudar ingresos que coadyuven a la realización del fin primordial del Estado (bien común). La obligación tributaria surge a través de la ley en la cual el individuo, al realizar el supuesto normativo contemplado por el legislador en la norma, hace nacer a la obligación tributaria. “El individuo seguirá realizando sus actividades, pero será la disposición legal la que haga surgir la obligación” (Delgadillo Gutiérrez, 2000, p. 100).

b) El Sujeto activo del tributo será inmutable

El Estado, a través de la Administración Tributaria u otros entes acreedores del tributo, será siempre el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, el cual deberá ejercer sus facultades tributarias, al procurar por todos los medios a su alcance exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias al contribuyente cuando este ha generado los supuestos normativos establecidos en la norma tributaria.

c) La vinculación con el gasto público

La función objetiva de la obligación tributaria se materializa en la recaudación de los recursos públicos que contribuyan a cubrir con el gasto público, lo cual se materializa con las obligaciones de dar, como por ejemplo los recursos obtenidos por el cobro de los diversos tributos que conforman la carga tributaria en el país, *verbigracia* el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Único sobre Inmuebles, el Impuesto sobre la Renta, etc.



2.4. Los tributos

La palabra “tributo”, se deriva de la voz latina “*impositus*” que significa carga o impuesto. Los tributos revisten de singular importancia, para el derecho tributario, ya que los mismos configuran la parte toral de su objeto de estudio. Mediante el tributo los habitantes de un determinado Estado contribuyen al sostenimiento del gasto público; sin embargo, esta imposición no puede ser exigida de manera arbitraria por parte del Estado, este debe observar los límites impuestos por la capacidad económica del contribuyente.

Diversos autores han propuesto sendas definiciones del concepto: “Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines” (Villegas, 1992, p. 67). (sic) “El tributo es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley” (García Vizcaíno, 1999, p. 41).

Sáinz de Bujanda (1970) los define como:

(...) 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)



Dentro del ordenamiento jurídico tributario de Guatemala, específicamente el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, encontramos una definición legal, la cual se materializa en los siguientes términos: “Artículo 9. Concepto. Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

En esta misma línea de pensamiento la Corte de Constitucionalidad ha establecido que la noción clásica del tributo es la prestación económica con carácter obligatorio, establecida por la ley y destinada a cubrir los gastos públicos. Asimismo en la sentencia de fecha tres de febrero de 1989 dictada dentro del expediente 182-88, se indicó:

El impuesto puede definirse, citando a Ehlberg, como Exacciones del Estado y demás corporaciones de Derecho Público, que se perciben en un modo y una cantidad determinada unilateralmente por el poder público con el fin de satisfacer las necesidades colectivas; o bien como “La cuota parte representativa del costo de producción de los servicios públicos indivisibles, que el poder público obtiene legalmente del contribuyente (...)”. (s. p.)

De lo anterior, se advierte que la voluntad del legislador al establecer los tributos es gravar la riqueza material de una persona, con el objeto de buscar la financiación del gasto público. Sin embargo, también se ha reconocido una función extrafiscal del tributo, la cual implica la regulación por parte del Estado de ciertas conductas con fines económicos o sociales, que buscan la consecución del bien común, sin perder de vista



la propia estructura del hecho generador, en otras palabras, la plena observancia de los presupuestos legales de los tributos.

2.4.1. Características de los tributos

Los integrantes del Estado mediante el pago de tributos contribuyen al sostenimiento de los gastos estatales en proporción a su capacidad económica. 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 (Villegas, 2003).

Dentro de las definiciones anteriores podemos advertir algunas características fundamentales que precisan la estructura del concepto.

a) Prestación comúnmente en dinero

El Decreto 6-91, Código Tributario, establece: “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero (...)”. En Guatemala, la regla general es que los tributos se paguen en dinero, pero la legislación guatemalteca de manera expresa acepta el pago de tributos en especie, siempre y cuando esta sea pecuniariamente valuable.

El pago de tributos en especie despierta serias críticas fundadas en argumentos sólidos, es por ello por lo que la doctrina únicamente acepta este tipo de pago bajo la observancia de las siguientes condiciones: el pago mediante bienes deberá estar expresamente autorizado por una ley anterior; que se dé en situaciones absolutamente



excepcionales; los bienes en pago deben ser de utilidad para el Estado; los bienes deben ser valuados de conformidad con el precio del mercado.

b) Exigida por el Estado a través de su “*ius imperium*”

El Código Tributario continúa estableciendo: “(...) que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario (...)”. El Estado, en ejercicio de la potestad tributaria que ostenta, puede exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, a través de medios coactivos para lograrlo.

Para que el Estado pueda exigir contribuciones a las personas que se hallan en su jurisdicción, se lo dota del llamado “poder tributario”. “Este poder es de naturaleza política, es expresión de la soberanía” (Villegas, 2003, p. 153).

El Estado, en ejercicio de su poder tributario, tiene la potestad de imponer a los particulares la obligación de aportar una cuota de su riqueza para el cumplimiento de las múltiples funciones que debe realizar en beneficio de los intereses colectivos. (Gaceta No. 25. Expediente 217 y 221-91)

c) En virtud de una ley (*nullum tributum sine lege*)

De conformidad con el principio de legalidad tributaria, no es posible la existencia de un tributo sin que previamente exista una ley que lo regule. Las normas jurídico-tributarias deben establecer de manera clara y precisa el supuesto abstracto e hipotético que haga nacer el tributo (hecho generador o imponible).



d) Para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas

El objetivo del tributo es meramente fiscal, es decir que la razón de ser del cobro del tributo radica en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que demanden la satisfacción de necesidades públicas.

Sin embargo, el objetivo fiscal del tributo no es una regla absoluta, también puede perseguir fines extrafiscales o ajenos a la obtención de recurso, verbigracia los impuestos con fines de desaliento o incentivo a determinadas actividades privadas. Es importante recalcar que los tributos con fines extrafiscales no constituyen la esencia jurídica de la institución, únicamente se configura como un instrumento de intervencionismo estatal con objetivos económico-sociales. El Estado puede intervenir activamente en la economía nacional orientándola en virtud de medidas tributarias, y es lógico que así lo haga si de ello se generan beneficios a la comunidad organizada (Villegas, 2003).

2.4.2. Clasificación de los tributos

El tema de la clasificación de los tributos resulta complejo en virtud que existen tantas clasificaciones como autores existan; sin embargo, de acuerdo a la clasificación más aceptada tanto por la doctrina como por los ordenamientos jurídicos vigentes de los diversos países de tradición latina, los tributos se clasifican en: impuestos y contribuciones especiales.



Dicha clasificación reviste de singular importancia, ya que conocer la esencia de cada uno de ellos, constituye un elemento fundamental para el estudio particular de cada uno de ellos.

En el impuesto, la prestación exigida al obligado es independiente a toda actividad estatal relativa a él, mientras que en la tasa existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado en el obligado. Por su parte en la contribución especial existe también una actividad estatal que es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir. (Villegas, 2003, p. 69)

Los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales), en general implican una sujeción obligatoria a la potestad tributaria del Estado, cada uno de ellos posee ciertas características que los diferencia unos con otros. El impuesto es una prestación obligatoria, cuyos ingresos obtenidos pasan a formar parte del presupuesto de ingresos y egresos del Estado, los cuales podrán invertirse de manera discrecional en los diferentes rubros (salud, educación, seguridad, etc.).

Por otro lado, en la tasa se puede apreciar una conexión directa entre la prestación tributaria y la persona beneficiada con un servicio público individualizado. Por su parte, la contribución especial, como las anteriores, implica una prestación pecuniaria que más adelante se traducirá en beneficios a un grupo determinado, a través de la ejecución de una obra pública.



2.5. La parafiscalidad en la tributación

El origen etimológico de la palabra parafiscalidad se deriva de las voces latinas “para”, que significa al lado o paralelo, y “fiscales” derivado del fisco, es decir, son todos aquellos recursos percibidos en forma extrapresupuestaria, cuya función principal es la promoción económica-social.

Los tributos parafiscales se configuran como una especie de prestación, que se deriva del *ius imperium*, o poder tributario del Estado, que encuentra su justificación en beneficios o ventajas para ciertas personas o grupos sociales, como consecuencia de la realización de obra pública o la prestación de servicios públicos. Dentro de las posibles causas que hicieron surgir el amplio concepto de fiscalidad encontramos: causas de carácter político, causas administrativas, causas políticas administrativas y causas financieras.

Dentro de las causas de carácter político podemos encontrar el crecimiento y extensión de las actividades y funciones del Estado Moderno, pues entre los siglos XVI y XVIII para consolidar el poder, los Estados tuvieron la necesidad de ejercer sus funciones indirectamente a través de intermediarios y burócratas, surgiendo con ello una compleja estructura de gobierno, llamada burocracia, la cual estaba formada por funcionarios con preparación especial para poderse desempeñarse como servidores Estatales, es decir, la mayoría de funcionario públicos eran integrantes de la nobleza media y burguesía letrada, pues estos contaban con la formación universitaria para poder desarrollar adecuadamente sus funciones.



La burocracia generó altos costos de operación, y para ello era indispensable contar con suficientes recursos públicos para dar solución a los constantes problemas financieros que esta generaba, lo cual sugiere nuevas formas de financiamiento tal como la parafiscalidad.

Por otro lado, la parafiscalidad también nace por causas meramente administrativas. La descentralización y el florecimiento de los organismos autónomos dentro de los Estados demandan más recursos públicos, es por ello por lo que la política económica indica que estos deben ser autofinanciables, lo cual da lugar a la creación de nuevos sistemas de recaudación impositiva, como lo son los impuestos arancelarios y los impuestos parafiscales.

El concepto de Estado-empresa es otra de las causas que originan la parafiscalidad en el mundo. Las relaciones entre las empresas y el Estado son decisivas para explicar la política económica de un país. El desarrollo o estancamiento económico se debe en menor o mayor medida a los lazos existentes entre el sector público y el sector privado, es por ello por lo que en la actualidad cada vez más se hacen necesarias nuevas políticas públicas que busquen implementar nuevos perfiles de actividad político-administrativa.

Por otra parte, el origen de la parafiscalidad encuentra su fuente directa por causas financieras, estas se consideran de suma importancia debido a que cada vez es más difícil recurrir a fuentes tradicionales de imposición, la insuficiencia de asignaciones presupuestarias frente al crecimiento del gasto público, obliga a los Estados a buscar



recursos al margen de los ingresos tradicionales, invocando causas sociológicas y psicológicas relacionadas con la disposición del contribuyente a pagar el costo de un servicio que el Estado le preste de manera directa y específica.

2.5.1. Concepto de parafiscalidad

Los tributos de naturaleza parafiscal dentro del derecho positivo tributario se denominan de diversas maneras: tasas, contribuciones, retribuciones, cargas, derechos, cuotas, entre otras. Estos tributos designan al conjunto de cargas impuestas por el Estado a sus habitantes a favor de entidades públicas o privados de carácter económico social con el objeto de asegurar su autonomía en cuanto al funcionamiento. No figuran en el presupuesto general de ingresos estatales, configurándose como un conjunto de ingresos que se recaudan al margen de la actividad estatal.

Los impuestos parafiscales, nacen del poder imperio o potestad tributaria que ostenta el Estado, pero se diferencian con otros tributos de naturaleza fiscal (impuestos, arbitrios y/o contribuciones especiales), básicamente, en el destino de sus ingresos. Los mismos buscan financiar obras o servicios públicos estatales que se traducen en beneficios o ventajas a un grupo específico de la población.

2.5.2. Los impuestos parafiscales

Por regla general, los tributos deben responder a una naturaleza fiscal; pero no podemos olvidar que:



Existen tributos que prestan características especiales, en cuanto recaen sobre determinadas categorías o grupos de personas y en cuanto el monto de su recaudación tiene un fin específico, en el cual los sujetos obligados pueden tener interés, sin que por ello la obligación tributaria sea medida por el beneficio que les reporta. El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es siempre el Estado; sin embargo, este puede establecer que el acreedor de aquella sea un ente público autónomo diferente al Fisco; delegando, no la potestad tributaria de crear tributos, la cual es inherente al Estado, sino la potestad de recaudarlos y de administrarlos, delegándola en ciertos entes públicos (...). (Gaceta No. 21 Expedientes acumulados 42, 43 y 52-91)

En este orden de ideas, se enfatiza que el objetivo del tributo es meramente fiscal, es decir, que la razón de ser del cobro radica en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que demanden la satisfacción de necesidades públicas. Sin embargo, el objetivo fiscal del tributo no es una regla absoluta, también puede perseguir fines extrafiscales o ajenos a la obtención de recurso, *verbigracia*, los impuestos con fines de desaliento o incentivo a determinadas actividades privadas.

Es importante recalcar que los tributos con fines extrafiscales no constituyen la esencia jurídica de la institución, únicamente se configura como un instrumento de intervencionismo estatal con objetivos económico-sociales. El Estado puede intervenir activamente en la economía nacional orientándola en virtud de medidas tributarias, y es lógico que así lo haga si de ello se generan beneficios a la comunidad organizada.



2.5.2.1. Características

Los impuestos parafiscales poseen una serie de características esenciales que los diferencian de los impuestos ordinarios, las cuales es importante conocer, siendo las siguientes:

- a) **Obligatoriedad:** los impuestos parafiscales tienen una observancia obligatoria, debido a que estos se exigen coercitivamente por el Estado en virtud de su poder imperio para garantizar su cumplimiento.
- b) **Singularidad:** en contraposición de los tributos, los impuestos parafiscales gravan con exclusividad a un grupo, gremio o sector económico.
- c) **Destinación sectorial:** los recursos obtenidos a través de la actividad parafiscal, deben de invertirse exclusivamente en beneficio del grupo, gremio o sector económico que las tributa.
- d) **Son recursos públicos:** pertenecen al Estado, aunque estén destinados a favor solamente del grupo, gremio o sector que los tributa.
- e) **Variabilidad en el manejo de los recursos:** el manejo, la administración y la ejecución de los recursos parafiscales pueden hacerse por personas jurídicas de derecho privado o por los órganos administrativos que formen parte del presupuesto general de ingresos y egresos de la nación.



- f) Sometidos a control estatal: el control fiscal de los recursos originados de los impuestos parafiscales, para que se inviertan de conformidad con las normas que las crean, corresponde al órgano contralor de cada país.
- g) Excepcionalidad: los impuestos parafiscales tienen carácter de excepcional.

2.6. La parafiscalidad en el derecho comparado

2.6.1. Colombia

La Ley 225 de 1995 decretada por el Congreso de Colombia, se publicó en el Diario Oficial No. 42.157, el 20 de diciembre de 1995, define a las contribuciones parafiscales de la siguiente manera:

Son contribuciones parafiscales los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social o económico y se utilizan para beneficio del propio sector. El manejo, administración y ejecución de estos recursos se hará exclusivamente en forma dispuesta en la ley que los crea y se destinarán solo al objeto previsto en ella, lo mismo que los rendimientos y excedentes financieros que resulten al cierre del ejercicio contable.

Como se puede advertir, dichas contribuciones no pasan a formar parte de los ingresos tributarios del Estado, al contrario, forman parte de una recaudación paralela cuyos fondos se utilizarán en beneficio de un sector exclusivo de la sociedad.



En la legislación colombiana, tres Artículos de la Constitución, el 150, numeral 12, el 179, numeral 3 y el 338 mencionan las contribuciones parafiscales. La primera de las normas citadas faculta al Congreso para establecer, por medio de leyes, excepcionalmente contribuciones parafiscales “en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”. La segunda determina que no podrán ser congresistas quienes “hayan sido representantes legales de entidades que administren tributos o contribuciones parafiscales, dentro de los seis meses anteriores a la fecha de la elección”. Según la última, “En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales”. Como se ve, no contiene la Constitución una definición de las contribuciones parafiscales.

La ley, por el contrario, sí las define. El Artículo 29 del Estatuto Orgánico del Presupuesto (Decreto 111 de 1996) establece:

Artículo 29.- Son contribuciones parafiscales los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social y económico y se utilizan para beneficio del propio sector. El manejo, administración y ejecución de estos recursos se hará exclusivamente en forma dispuesta en la ley que los crea y se destinarán solo al objeto previsto en ella, lo mismo que los rendimientos y excedentes financieros que resulten al cierre del ejercicio contable.



Las contribuciones parafiscales administradas por los órganos que formen parte del presupuesto general de la Nación se incorporarán al presupuesto solamente para registrar la estimación de su cuantía y en capítulo separado de las rentas fiscales y su recaudo será efectuado por los órganos encargados de su administración.

La jurisprudencia de la Corte Constitucional de Colombia ha tratado de determinar los elementos propios de las contribuciones parafiscales, así:

Para sistematizar, la Corte observa que los recursos parafiscales tienen tres elementos materiales, a saber:

- 1) **Obligatoriedad:** el recurso parafiscal es de observancia obligatoria por quienes se hallen dentro de los supuestos de la norma creadora del mencionado recurso, por tanto, el Estado tiene el poder coercitivo para garantizar su cumplimiento.
- 2) **Singularidad:** en oposición al impuesto, el recurso parafiscal tiene la característica de afectar un determinado y único grupo social o económico.
- 3) **Destinación Sectorial:** los recursos extraídos del sector o sectores económicos o sociales determinados se revierten en beneficio exclusivo del propio sector o sectores. (Sentencia C-490 de 1993, de octubre 28 de 1993, Magistrado ponente, doctor Alejandro Martínez Caballero)



En otras dos sentencias se señaló:

Ha decidido la Corte que las contribuciones parafiscales son obligatorias, afectan solamente a un grupo o sector económico y se destinan al mismo. Igualmente, ha establecido que los recursos parafiscales son públicos, pertenecen al Estado, aunque están destinados a favorecer solamente al grupo o sector que los tributa. (Sentencia C-273/96, de 20 de junio de 1996, Magistrado ponente, doctor Jorge Arango Mejía)

La parafiscalidad se basa en la pretensión básica de que los sujetos gravados, en últimas, terminan siendo los sujetos beneficiados con el gravamen. Violaría la equidad del sistema tributario, que la parafiscalidad se construyera a partir del sacrificio de personas o grupos que no se conciben en la ley que la instituye como sujetos beneficiarios de la misma. (Sentencia C-253/95, de junio 7 de 1995, Magistrado ponente, doctor Eduardo Cifuentes Muñoz)

En resumen, según la Constitución y la ley orgánica de presupuesto, y de conformidad con la jurisprudencia de esta Corte, las características esenciales de las contribuciones parafiscales son estas:

- a) Son obligatorias, porque se exigen, como todos los impuestos y contribuciones, en ejercicio del poder coercitivo del Estado.
- b) Gravan únicamente un grupo, gremio o sector económico.



- c) Se invierten exclusivamente en beneficio del grupo, gremio o sector económico que las tributa.
- d) Son recursos públicos, pertenecen al Estado, aunque están destinados a favorecer solamente al grupo, gremio o sector que los tributa.

Tratándose de las contribuciones parafiscales administradas por particulares, es posible que en el “manejo, administración y ejecución” de sus recursos, participen no solo representantes del “determinado y único grupo social y económico” que las tributa, sino del Estado. El control fiscal de los recursos originados en las contribuciones parafiscales, para que se inviertan de conformidad con las normas que las crean, corresponde a la Contraloría General de la República.

2.6.2. Argentina

En la República Argentina, la contribución parafiscal es una prestación exigida coactivamente por el Estado en favor de un organismo público o semipúblico, cuyo objeto es el financiamiento de este para que pueda cumplir con determinadas finalidades de carácter social o económico. Se diferencian de estos por algunas connotaciones, como son:

- a) La administración y recaudación por medio de reparticiones públicas diferentes de la Administración Tributaria. Debemos acotar que esta diferenciación no es sustancial y no influye sobre la naturaleza y efectos de los recursos en cuestión.



- b) La afectación del recurso a un fin establecido, sustrayéndolo de la masa general de los recursos del Presupuesto del Estado. Tampoco esta característica es típica de estos recursos, ya que, a pesar de las críticas que merece dicha afectación, a la cual nos referimos al tratar los principios generales del presupuesto, proliferan en muchos países los casos de impuestos destinados a fines especiales, de ahí el nombre a estos impuestos en Alemania “Zwecksteuer” ya sea para cubrir los gastos de un determinado servicio público o bien para constituir fondos especiales para determinados objetivos.
- c) El parafiscalismo agrupa a tributos a favor del Estado o de entes públicos descentralizados, con fines sociales o de regulación económica.

Las consecuencias de la creación de esta categoría de recursos, fuera de los recursos tributarios es, principalmente, la de justificar la trasgresión de algún principio fundamental de las finanzas, tanto en el aspecto político-económico, como en el aspecto jurídico. Por ejemplo, se pretende que los gravámenes de la parafiscalidad no estén sujetos al principio de legalidad con el mismo rigor que los impuestos o los tributos en general.

Sin embargo, es útil destacar aquí que el criterio clasificatorio por el cual los aportes y contribuciones de seguridad social deberían considerarse como contribuciones especiales no merece aceptación, por razones de definición ya que para nosotros la contribución especial tiene como características el beneficio diferencial que el contribuyente obtiene de una obra pública o de una actividad estatal.



Las contribuciones parafiscales en Argentina tienen cuatro características propias: no están incluidas en el presupuesto general del Estado, son percibidas por organismos descentralizados, no están afectadas a determinadas finalidades específicas, su obligatoriedad es legal.

Las características de exclusión de estas contribuciones del presupuesto del Estado, afecta el principio de unidad presupuestaria, además, permite que los gobernantes manejen recursos independientes del tesoro público, los que vienen a ser ingresos adicionales que están ocultos a los contribuyentes, aunque no es el caso de Guatemala pues todo ente que reciba o perciba recursos del Estado es fiscalizado por la Contraloría General de Cuentas como sucede en Colombia

Por otra parte, su percepción por entes descentralizados permite que aumente la carga burocrática y además los costos empresariales privados que finalmente terminan asumiendo todos los particulares. En Argentina la no afectación o asignación de ley a determinadas finalidades de estas contribuciones, no siempre ha sido observada; lo que es importante destacar porque se trata de recursos no contabilizados en el presupuesto y en consecuencia carecen de control.

Giuliani Fonrouge (1982) considera que, bajo la denominación de parafiscalidad, suelen relacionarse una serie de contribuciones con fines económicos y sociales, que pueden agruparse teniendo en cuenta el criterio de clasificación de los tributos que se adopte; de tal forma que, si se toma en cuenta la clásica división tripartita, deben agruparse



dentro de las contribuciones especiales, ya que, si bien atienden a finalidades específicas, no resulta suficiente para considerarlas una nueva categoría.

Para el mencionado autor, no se trata de una simple cuestión terminológica, sino de un problema sustancial, ya que al estar investidas de la calidad de tributos deben cumplir con los requisitos esenciales de los mismos y sobre todo observar las garantías que le corresponden al sujeto pasivo (Fonrouge, 1982).

La Corte Suprema de la Argentina no ha reconocido la naturaleza tributaria de estas exacciones y las ha denominado cargas de orden social; en varias resoluciones sobre el tema ha dicho que no se trata de contribuciones de carácter impositivo, sino de obligaciones *ex lege* de carácter social.

En el caso argentino, las contribuciones parafiscales se pueden encontrar en los siguientes sectores:

1. Contribuciones a la Seguridad Social: régimen jubilatorio, subsidios familiares y obras sociales.
2. Contribuciones a entes profesionales o sindicales: profesiones liberales y contribuciones sindicales.
3. Contribuciones de vialidad: peaje y varios fondos relacionados con la vialidad.



4. Contribuciones de regulación económica y fomento: agricultura (algodón, azúcar, cereales, té, vinicultura, yerba mate), ganadería y bosques (protección forestal).

5. Contribuciones varias: artes, aviación civil, bomberos, cinematografía, educación, radio y televisión, transporte y turismo. (Jarach, s. f., p. 456)





CAPÍTULO III

3. Derecho constitucional tributario

3.1. La potestad tributaria

La potestad tributaria (o poder tributario) es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria (...). La potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención. (Villegas, 2001, p. 186)

De las premisas anteriores, se puede advertir dos aspectos complementarios y fundamentales para el concepto de potestad tributaria. El primero de ellos hace referencia a la facultad exclusiva del Estado de imponer tributos a través del órgano competente de conformidad con sus necesidades. “**Artículo 171. Otras atribuciones del Congreso.** Corresponde también al Congreso: (...) c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación”.

El segundo aspecto lo conforma la facultad estatal de exigir de manera coactiva el efectivo pago de los tributos, cuando estos no hayan pagado en la forma y tiempo establecido.



El Estado se coloca en una posición superior y preeminente, frente a un conjunto indeterminado de habitantes (población). El poder coactivo estatal se materializa en una relación necesaria de supremacía y sujeción, en la cual el Estado posee el derecho subjetivo de exigir a sus habitantes una porción de su renta o patrimonio, con el objeto de sufragar los gastos que conlleva la actividad estatal.

(...) la potestad tributaria, se refiere a la atribución otorgada constitucionalmente a los diferentes niveles de gobierno quienes podrán crear, modificar, suprimir o exonerar tributos y asimismo obtener coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria, la que, garantizada por el Estado constitucional, la reconoce únicamente como facultad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala y consagrada constitucionalmente en el Artículo 239 del Texto supremo. (Corte de Constitucionalidad, Gaceta No. 93. Expediente 3785-2008)

La potestad tributaria, entendida como la facultad exclusiva del Estado de establecer tributos, así como exigir coactivamente su cumplimiento, contiene un conjunto de características esenciales, que se listan a continuación:

- a) Originaria: en el sentido que el Estado obtiene esta facultad a través del pacto social, en el cual los habitantes de un territorio determinado deciden otorgar su cuota de soberanía a un representante común. En otras palabras, la potestad tributaria, así como el consentimiento del impuesto y el poder de ejecución, debe estar normada en la ley, ya que esta es la expresión de la voluntad general.



- b) Irrenunciable: el Estado de ninguna manera puede renunciar a la potestad tributaria, es una facultad obligatoria y permanente.

- c) Abstracta: la existencia de la potestad tributaria es perpetua, indistintamente de que se ejercite o no.

- d) Imprescriptible: la potestad tributaria no se extingue por el paso de tiempo, en el sentido en que, si el Estado no ejerce su poder tributario, no significa que este va a dejar de existir.

- e) Territorial: el poder tributario, es una facultad que se ejerce única y exclusivamente dentro de los límites del Estado.

En este orden de ideas, es importante distinguir dos momentos fundamentales en el ejercicio de la potestad tributaria:

Cuando se decreta un impuesto debe plasmarse en normas legales, que tal como se ha venido considerando, deben contener las bases de recaudación conforme mandato constitucional. Una de ellas es la base imponible que debe quedar así definida en la ley, teniendo presente que siendo esta última una disposición que por su naturaleza tiene carácter general, la base imponible ha de describirse también en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura al caso individual. Distinto es cuando se trata ya de concretar en cada caso la determinación cuantitativa de la base imponible individual, que no puede



hacerse en la misma ley, sin que es función que se desenvuelve en su aplicación (...). (Gaceta 92. Expediente 2315-2008)

3.1.1. Limitaciones a la potestad tributaria

El ejercicio de la potestad tributaria, por parte del Estado, debe observar y cumplir fielmente un conjunto de lineamientos normativos, los cuales se encuentran establecidos en el texto constitucional de cada Estado. Esta máxima se debe tener en cuenta al momento de establecer tributos, así como al aplicar las leyes jurídico-tributarias en la recaudación del mismo, a manera de respetar los derechos individuales del contribuyente.

El establecimiento de un tributo no solo debe seguir los lineamientos orgánicos de la Constitución, sino que también debe respetar las garantías del gobernado, pues de no ser así, el contribuyente podrá ejercer el medio de control constitucional, el amparo, para dejar sin eficacia un tributo nacido en contra del orden establecido por la Constitución. (Delgadillo, 2000, p. 55)

La Corte de Constitucionalidad, al respecto, se ha pronunciado al establecer:

(...) constituye un límite para el ejercicio del poder legislativo, la observancia de los principios de igualdad, equidad y justicia tributarias, capacidad de pago y prohibición de políticas impositivas confiscatorias y de establecimiento de doble o múltiple tributación interna, que constituyen parámetros a ser observados al momento de que el Organismo Legislativo procede a decretar impuestos



ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como al determinar las bases de su recaudación (Artículos 239 y 243 de la Constitución), pues observando tales principios, es como el legislador ordinario debe crear o reformar cuerpos normativos que regulan aspectos tributarios, cuya validez se mantiene en tanto en ellos no concurren trasgresiones constitucionales (...). (Gaceta No. 70. Expediente 1766-2001)

(...) la potestad tributaria no es absoluta, ya que la misma debe sujetarse a determinados límites que son regulados en la Constitución y conocidos como los principios de legalidad, igualdad, de capacidad contributiva, los que velan además por el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona y el respeto a la propiedad privada, enunciado como el principio de no confiscación (...). (Gaceta No. 93. Expediente 3785-2008)

3.2. Principios constitucionales en materia tributaria

En los Estados modernos, la potestad tributaria no debe ser entendida como una facultad absoluta, la misma deberá ser limitada por la ley. La potestad tributaria - entonces- se transforma. La facultad estatal de crear unilateralmente tributos se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados (Villegas, 2001).

(...) la potestad tributaria no es absoluta, ya que la misma debe sujetarse a determinados límites que son regulados en la Constitución y conocidos como los principios de legalidad, igualdad, de capacidad contributiva, los que velan



además por el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona y el respeto a la propiedad privada, enunciado como el principio de no confiscación (...). (Gaceta No. 93. Expediente 3785-2008)

Los principios jurídicos, entendidos como aquellas ideas y valores de carácter fundamental que inspiran a un determinado ordenamiento jurídico, deben orientar la creación, interpretación y aplicación de las normas jurídicas, con el objeto de lograr los fines establecidos por el sistema democrático.

Los principios generales del derecho tributario, invocados por la doctrina como apoyo de la proclamada autonomía de la disciplina, derivan de aquellos particulares ordenamientos jurídicos, en los que no entrañan carácter de universalidad sino que encuentran su espíritu en la congruencia de la prestación tributaria, que de un lado se basa en el presupuesto del esfuerzo individual de la carga tributaria, y de otro encuentra respuesta en la redistribución equitativa de la carga tributaria entre el conjunto de contribuyentes. (Amatucci, 2001, p. 18)

3.2.1. Axiología jurídica

La axiología jurídica es una parte fundamental de todo ordenamiento jurídico, la cual se configura como una rama de la filosofía del derecho, cuyo campo de estudio se centra en el problema relativo a los valores jurídicos. Esta rama jurídico-filosófica trata de encontrar, analizar, calificar y jerarquizar fines valorativos del derecho. El papel de la axiología jurídica reviste de significación especial dentro de la sociedad, ya que la



formación de los valores sociales determina su proyección en cuanto a su sistema jurídico.

En palabras de Pacheco González (1985), Se debe entender como valores jurídicos:

(...) arquetipos ideales absolutos, trascendentes, inmutables y universales, cuyo ser no está condicionado por ningún concepto subjetivo sobre los mismos y cuya inserción en las cosas no depende de ninguna voluntad individual, sino de la naturaleza misma de las cosas. (p. 45)

Dentro de una concepción positivista, el derecho se reduce a un conjunto de derechos objetivos emanados por el poder soberano de cumplimiento obligatorio para sus habitantes, sin tomar en cuenta la inclusión de valores jurídicos; omitiendo categóricamente conceptos fundamentales como lo son el derecho y la moral. Como resultado de esta postura, se niega los aspectos axiológicos del derecho, situación contradictoria con la realidad objetiva pues el derecho no solo debe existir, sino también debe ser justo y equitativo para lograr una efectiva realización.

En la actualidad, el tema axiológico jurídico ha tomado un papel preponderante a nivel normativo, ya que una concepción normativa aislada, pura, a la manera del formalismo kelseniano es imposible y por tanto criticable en cualquier campo del derecho. Más aún en este, donde es fundamental una concepción del mundo y de la vida, una ética, unos valores que luego se formalizan y cristalizan en normas jurídicas y en derechos subjetivos fundamentales (Gómez, 1992). (sic)



Dentro del derecho tributario podemos encontrar un conjunto de líneas directrices para la creación, aplicación e interpretación de las normas jurídico tributarias, que coexisten con el ordenamiento jurídico nacional para lograr un sistema tributario justo y equitativo, los cuales se desarrollan de manera sistemática a continuación.

3.2.2. Principio de legalidad (garantía formal)

El principio de legalidad tributaria, desde el punto de vista doctrinario, puede ser abordado desde dos aristas fundamentales. La primera de ellas es la parte normativa, que incluye temas relativos a las fuentes del derecho, así como la facultad que ostenta el órgano competente para emitir normas de carácter tributarias (potestad tributaria), incluyendo su parte formal que debe observar en la creación de cargas impositivas por parte del órgano de representación popular a través del proceso legislativo a través del cual se debe establecer la estructura impositiva, los elementos básicos de los tributos. En segundo lugar, el principio de legalidad desde el punto de vista aplicativo hace referencia que el actuar de la administración pública debe observar lo preceptuado en la ley.

En ese sentido el profesor Osvaldo Soler (2000) establece:

El sentido de la existencia de una ley formal implica que el impuesto ha de crearse por un acto emanado del Poder Legislativo. En tanto que esa misma ley enfocada desde el punto de vista sustancial debe entenderse en el sentido de que la norma formal debe definir expresamente a los elementos esenciales de la



relación jurídica tributaria: el hecho imponible, los sujetos, las alicuotas aplicables, la base imponible, las exenciones. (p. 65)

El principio de legalidad, en palabras de Fonrouge (1976), es: “Uno de los principios esenciales del Estado moderno es el de legalidad de la tributación, también conocido por reserva de ley, que la doctrina considera como regla fundamental del derecho público” (p. 368).

El principio de legalidad o reserva de ley se configura como un conjunto de garantías formales para el establecimiento del tributo. La primera de ella indica que “es necesaria la existencia de una ley formal para el establecimiento de tributos” (Pérez, 1995, p. 41). Una segunda regla encuadra la función garantista de corte individual, misma que se ve reflejada en la facultad que ostenta el órgano que representa la voluntad del pueblo, para realizar procesos de imposición o reparto de la carga tributaria, como ente encargado de armonizar los intereses contrapuestos de una nación. Por último, encontramos la garantía de seguridad jurídica, esta entendida como el pleno conocimiento por parte del contribuyente de los alcances que implican las obligaciones fiscales.

En Guatemala, el Artículo 239 de texto constitucional inicia enunciando: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria (...)”.



El principio de legalidad se refiere a que al Congreso de la República le corresponde, con exclusividad, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, atendiendo a las necesidades del Estado y la justicia y equidad tributaria; lo cual, además de referirse al citado origen y procedencia de los impuestos, implica que al decretarlos deban determinarse las bases de recaudación, especialmente el hecho generador, las exenciones, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, descuentos, reducciones y recargos, así como las infracciones y sanciones tributarias que deben revestir las características de seguridad y certeza jurídicas para poder ser comprensibles y exigibles al contribuyente. (Gaceta No. 88. Expediente 2951-2006)

Este principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, en favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares. (Villegas, 2003, p. 191)

El Estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios particulares para sacar de ellos una tajada a su placer.

En relación con el tema, el Tribunal Constitucional ha sustentado el siguiente criterio:

El establecimiento de los tributos debe hacerse de conformidad con las normas guías de sus preceptos, tanto en su solemnidad: forma de ley; como en su contenido: circunscrito por las bases que la Constitución determina (...) El régimen constitucional guatemalteco no solo prescribe el requisito de legalidad



para la imposición de las cargas tributarias sino que exige que sus elementos esenciales (forma, contenido y alcances de la obligación) estén establecidos en la ley (...) la justificación jurídica e histórica del principio de legalidad o reserva de ley en materia impositiva, puesto que del Estado absoluto, que establecía la tributación de manera arbitraria, evoluciona al sistema democrático en el que se somete el poder al Derecho, quedando el legislativo limitado por lo que la misma Constitución prescribe. (Expediente Acumulados 886, 887, 889, 944 y 945 – 96)

3.2.3. Principio de capacidad de pago (garantía material)

Este principio constitucional, perteneciente al ordenamiento jurídico y estabilizador dentro del régimen económico, financiero, tributario de Guatemala, se conoce también como principio de capacidad contributiva, los cuales se utilizan como sinónimos, se identifican y son conocidos por estas dos denominaciones en varios países, donde se establece y respeta este principio constitucional.

El principio de capacidad de pago establece que el sistema tributario debe de ser justo y equitativo, por lo que las leyes deben ser implementadas según la capacidad económica de cada contribuyente. Este principio prohíbe los tributos confiscatorios y a la doble o múltiple tributación interna.

El principio de capacidad contributiva es el límite material contenido en la norma jurídica tributaria. Este tiene como función principal procurar por todos los medios buscar la justicia y razonabilidad en la imposición del tributo. El concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los



tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal. (Spisso, 1998, p. 354)

Mediante el principio de capacidad contributiva, se debe realizar una diferenciación entre la renta bruta del contribuyente y las erogaciones indispensables que garanticen su mínimo vital, pues es la aptitud del contribuyente de contribuir con el gasto público según la capacidad económica del sujeto. De esa cuenta, se establecen cuatro fundamentos básicos.

El primer fundamento establece que todo contribuyente debe hacer frente al tributo, según su capacidad económica. No quedando afecto al mismo, todos aquellos contribuyentes cuyo nivel económico sea inferior al mínimo necesario para cumplir con la imposición. El segundo fundamento establece que todo sistema tributario debe construirse en la premisa que a mayor capacidad económica, más participación tendrá en el pago de las obligaciones tributarias. El tercer fundamento se refiere que los hechos generadores que establece el Estado, en ejercicio de su potestad tributaria, deben revelar efectivamente una capacidad contributiva real. Por último, se establece que todo tributo o conjunto de ellos, por ningún motivo deben afectar la propiedad del contribuyente, volviéndose confiscatorio.

Estos fundamentos básicos, en palabras de Villegas (2001), significan:

(...) como garantía defensiva de los contribuyentes, el principio debe funcionar cuando se intente gravar a aquellos que estén por debajo del nivel económico mínimo, cuando en el gravamen no se respeten los distintos niveles económicos,



cuando se elijan hechos o bases imponibles no idóneos para reflejar capacidad de pago tributario, o cuando dicha capacidad de pago, aun existente, sea excedida. (p. 199)

Íntimamente ligado al principio de capacidad contributiva, encontramos los principios de igualdad, proporcionalidad y generalidad. La Corte de Constitucionalidad, en la Gaceta No. 37. Expediente 167-1995, en su parte conducente se establece:

Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente (...).

3.2.4. Principio de no confiscación

El principio de no confiscación se presenta como una garantía frente a posibles abusos en la progresividad del sistema. La confiscatoriedad tiene lugar cuando un tributo lesiona directamente el derecho a la propiedad privada. “La Constitución Nacional asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, y prohíbe la confiscación (...) es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta haga ilusorias tales garantías (...)” (Fonrouge, 1976, p. 376).



(...) es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta anule esas garantías; sin embargo, la oportunidad, el monto y la clase de impuestos a imponer por el poder estatal es circunstancial y, por tanto, debe apreciarse de acuerdo, al momento, al lugar y a las finalidades económico-sociales que pretendan cada tributo. (Gaceta No. 21. Expedientes Acumulados 42,43 y 52-91)

Dicho principio está revestido de una alta carga ideológica o política, en virtud que el límite de la no confiscación puede incluir dos situaciones. La primera está constituida por la regulación de la contribución a los gastos públicos y la segunda por la regulación del derecho de propiedad. Conviene advertir, en cualquier caso, que en aquellos supuestos en que una Ley configure de tal manera un tributo que llegase a producir tal efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad, el precepto sería tachado de anticonstitucional sin necesidad de recurrir al principio que estudiamos, por el simple juego de la regla de la capacidad económica. (Pérez, 1995, p. 40)

3.3. Otros principios constitucionales relacionados con la tributación

3.3.1. Principio de igualdad

La idea de igualdad se encuentra plasmada en diversos pasajes constitucionales. Tenemos por un lado la igualdad material en el Artículo 2: “Es deber del Estado garantizarles a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona”; también la igualdad formal



(ante la ley), consagrada en el Artículo 4: “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos”; por último, la igualdad en el sistema tributario en el Artículo 243: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo (...)”. De estas premisas se puede deducir que la igualdad constituye un valor supremo dentro de todo el ordenamiento jurídico, es una expresión lógica de la aplicación de la justicia. Por esta razón, se considera como un principio rector de la justicia tributaria.

La Corte de Constitucionalidad en la Gaceta No. 71. Expedientes acumulados 421, 453, 608 y 818-02 y 1806-03 establece:

Esta Corte al analizar el principio de igualdad tributaria ha señalado que dicho principio es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, al tenor de lo normado por el Artículo 243 constitucional. En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones. Es universalmente aceptado por la doctrina tributaria que el principio de igualdad no priva, ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder de imperio, establezca categorías de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado.



Así también, la Corte de Constitucionalidad, con fundamento en la doctrina tributaria establece que el principio de legalidad debe aplicarse a todos los contribuyentes, de ninguna manera restringe la facultad que ostenta el Estado en ejercicio de su poder de imperio para establecer diversas categorías de contribuyentes afectos a diferentes tributo o grave determinadas actividades mientras eximen otras, siempre que las mismas respondan a una finalidad económica social del Estado.

Por último, Giuliani Fonrouge (1976) establece:

El principio de igualdad no se refiere a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en análogas situaciones, de modo que no constituye una regla férrea, porque permite la formación de distingos o categorías siempre que éstas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas. (p. 373)

3.3.2. Principio de generalidad

El principio de generalidad supone que todo ciudadano con aptitud económica (capacidad de pago) debe contribuir con el sostenimiento del gasto público. En otras palabras, toda persona individual o jurídica, que incurra en un hecho generador que de nacimiento a la obligación tributaria, deberá ser sometida a un gravamen previamente establecido, sin que este pueda alegarse excepciones extraeconómicas. El principio de generalidad en materia tributaria guarda una estrecha relación con la capacidad económica y la igualdad.



El Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, de manera expresa establece: “Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: (...) d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley. (...)”.

La Corte de Constitucionalidad en la Gaceta No. 70. Expedientes acumulados 1766-2001 y 181-2002 indica:

Abordando el tema de los impuestos. Se considera que éstos generalmente representan una cuota parte del costo de producción de los servicios indivisibles que el poder público obtiene legalmente del contribuyente por razones de necesidad social; lo que da como consecuencia que su pago constituya un deber para el contribuyente, y a su vez, sea un derecho para el Estado el percibirlos (...).

Respecto del principio de generalidad, Flores Zavala, citado por Fonrouge (2012), establece: “el gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto” (p. 375)

La generalidad tributaria se concentra en dos puntos fundamentales: a) el sistema tributario debe ser sólido para no permitir la evasión y elusión fiscal; b) el sistema tributario debe evitar la concesión arbitraria de exenciones o beneficios fiscales a determinados sujetos activos. No deben existir prerrogativas por razones subjetivas no basadas en la capacidad económica de los contribuyentes.



La vigencia del principio de generalidad no significa que no puedan existir exenciones o beneficios fiscales. “Estas normas de favor pueden fundamentarse en la propia capacidad económica (...). Lo que no es admisible de acuerdo con esta regla de la generalidad, es el establecimiento de exenciones (u otro tipo de medidas) *intuitio personae*” (Pérez, 1995, pp. 38-39). “Este principio de generalidad se refiere más a un aspecto negativo que positivo. No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sin que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta” (Villegas, 2001, p. 200).

3.3.3. Principio de seguridad jurídica

En términos generales, la seguridad jurídica hace referencia a la confianza que tiene el ciudadano, dentro de un Estado de derecho, hacia el ordenamiento jurídico que debe ser observado por todos y aplicado por las autoridades, dentro de sus facultades legales respetando lo preceptuado en la ley fundamental. En la esfera tributaria, este principio pretende que todo contribuyente o responsable sepa en qué consiste su relación con el fisco. El principio de seguridad jurídica tributaria se deriva del principio de legalidad y encuentra su fundamento en la propia existencia del derecho, en otras palabras, el propio ordenamiento jurídico se convierte en una verdadera garantía de seguridad.

En ese orden de ideas, es importante destacar que la ley desde un punto de vista positivo es la encargada de proporcionar certeza y seguridad en todas las relaciones de los habitantes de un país; y desde el punto de vista negativo, se convierte en el



instrumento contra cualquier tipo de arbitrariedades. La ley, desde esta ambivalencia de funciones, proporciona a la relación jurídico-tributaria la estabilidad normativa adecuada para poder desarrollarse dentro de un Estado.

3.3.4. La capacidad económica

Este es el principio autónomo, por excelencia, del derecho financiero y tributario. Su proyección no se limita al campo de los tributos, aunque así sea la regla básica de distribución de la carga tributaria, sino que ha de entenderse como una directriz que también puede guiar la actuación de gasto de los entes públicos.

A la luz de lo que dispone la Constitución a la capacidad económica, como el presupuesto lógico y conceptual de los principios que se constitucionalizan, se desenvuelva, orientándose hacia un justo reparto de la carga tributaria y por ello representa la base común sobre la que se proyectan y sirven de manera instrumental los restantes principios enunciados por el citado precepto constitucional. Las consecuencias que se desprenden de dicha caracterización pueden sintetizarse así:

1º. La capacidad económica no es el criterio exclusivo que ha de guiar la imposición ni, por lo tanto, el único que exprese la idea de justicia en materia tributaria. De lo dispuesto en la Constitución no puede extraerse esa idea ya que la capacidad económica “convive” con otros principios (igualdad, progresividad, etc.) y es la suma de todos ellos, lo que puede brindar que, al valorar nuestro sistema tributario en un momento dado, nos indique si el mismo es más o menos justo.



2º. La capacidad económica es el presupuesto-base de la imposición, el criterio que permite hacer operativos los restantes principios informadores del tributo, la noción integradora de los mismos. Si un determinado supuesto de hecho no es revelador de capacidad económica, no ha de ser gravado, so pena de incurrir en empleos irracionales del instituto del tributo. En cambio, todo aquello que revele capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, podrá someterse a gravamen de conformidad (la capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra) con los demás principios de igualdad, generalidad, progresividad y sin que el tributo llegue a resultar confiscatorio.

3º. La finalidad que, constitucionalmente, tiene encomendada la capacidad económica no está reducida a la mera tarea recordatoria del deber general de contribuir al gasto público, aun cuando sirve, desde luego, para dar o negar legitimidad a la realización práctica de dicho deber.

4º. La capacidad económica puede y debe informar todo tipo de prestaciones patrimoniales públicas establecidas por la Ley susceptibles de procurar ingresos públicos para el Estado y los demás entes públicos. Su operatividad, por lo tanto, no ha de verse reducida al campo de los impuestos, ni dentro de los mismos a los impuestos directos, ya que puede servir como pauta general con la que comprobar si un sistema de tributos dado se ajusta o no a dicha regla fijada constitucionalmente. Por otro lado, resulta un criterio válido para guiar la actuación equitativa del gasto público, en la



medida en que determinados gastos de transferencias pueden y deben tener en cuenta la posición económico-social de sus eventuales destinatarios.

5°. La capacidad económica tiene un contenido elástico, que habrá que determinar en cada caso, aun cuando su núcleo jurídico necesario, o contenido especial, esté constituido por el nivel o grado de riqueza o potencia económica que se juzga suficiente, apto, para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. La aptitud para contribuir dejará fuera del gravamen tanto a las situaciones que, por abajo, no revelen la suficiente potencia económica, como aquellas otras que, por arriba, han superado con creces dicha suficiencia, pero a las que una mayor intervención del tributo podría conducir a efectos confiscatorios.

6°. Como fundamento y expresión del principio contributivo, su presencia ha de reconocerse incluso en aquellas figuras tributarias que por perseguir una finalidad primordialmente no contributiva o extrafiscal, no atienden a la sola obtención de ingresos públicos. Estos objetivos de política económica, cuyo fundamento estará en otros preceptos de la propia Constitución, han de ser compatibles con la regla de la capacidad económica, en cualquier caso.

Como principio, es una directriz para la interpretación de las normas tributarias y financieras y operará en la ordenación del tributo, tanto en el momento de elegir los presupuestos de hecho susceptibles de ser gravados por demostrar dicha aptitud contributiva, como en los de determinación concreta, a través de los elementos de



cuantificación del tributo, de la cantidad a satisfacer al ente público en concepto de cuota.

3.3.5. La generalidad

Casi todas las aproximaciones doctrinales efectuadas sobre el principio de generalidad, han tenido en cuenta las relaciones del mismo con otros principios informadores del tributo, destacando los de legalidad, capacidad económica e igualdad. Así, se tiene que, respecto del principio de legalidad, la generalidad traduciría los propios fines de la Ley (la “voluntad general” de esta), entendida como regulación abstracta o general de situaciones jurídicas que, de hecho, pueden resultar diversas.

En su conexión con los principios de igualdad y capacidad económica, la generalidad equivaldría a la prohibición de discriminaciones o privilegios en materia fiscal. Subjetivamente, indicaría el ámbito de sujetos que habrán de contribuir y objetivamente, sujetará a gravamen cuantos, hechos, actos, negocios o situaciones revelen potencia económica apta para hacerlo.

La generalidad puede concebirse como una determinación o forma de ser de la igualdad, pero también, y en la medida en que la Constitución prohíbe, es la existencia de cualquier discriminación como lo es la capacidad económica, la generalidad vendría a ser entonces la excepción que confirma la regla (o si se prefiere: la norma especial que deroga la general), de manera que las normas tributarias no podrán contener ninguna discriminación, salvo cuando la misma se funde en la fuente económica que se somete a gravamen.



La única discriminación legítima, desde un punto de vista contributivo, está en la capacidad económica. Ello, tanto para el establecimiento del tributo como para la contemplación de situaciones de favor (beneficios fiscales) que habrán de fundamentarse en la propia capacidad económica.

3.3.6. La igualdad

En la Constitución, la igualdad aparece caracterizada como un valor superior del ordenamiento jurídico, como una situación u objetivo a alcanzar, como regla de tratamiento semejante de los sujetos y en nuestro campo, como principio informador del sistema tributario justo. Todas esas acepciones de igualdad, se encuentran emparentadas con los restantes principios rectores del deber de contribuir, sobresaliendo el de capacidad económica por ser la base común o fundamento de aquél.

Es, precisamente, en función de la conexión con este último criterio como se puede concebir que la igualdad en materia tributaria, aun incorporando como consecuencias lógicas la de servir, con su función pedagógica, a informar todo el conjunto de normas financieras, así como que las mismas no introduzcan discriminaciones no basadas en la capacidad contributiva de los obligados por esas normas, tiende sobre todo a configurarse como principio corrector de las desigualdades realmente existentes en la sociedad y que, entre otras vías, pueden paliarse con la utilización del tributo como instrumento de redistribución de renta y de riqueza. El propio fundamento de la imposición así lo promueve, pues no son idénticas las situaciones de capacidad



económica de todos los obligados por un determinado tributo y este no puede tratar de igual modo dichas situaciones desiguales.

Una cierta desigualdad cualitativa en el tratamiento de las diferentes situaciones de capacidad económica es necesaria y ello no solo para hacer efectiva esa igualdad de resultado a que aspira la Constitución, sino también por la abierta vinculación del sistema tributario con muy variados objetivos políticos, económicos y sociales que hacen del deber de contribuir un instrumento tendiente hacia la solidaridad. Esa idea de la igualdad como principio de discriminación relativa en función de las distintas situaciones de capacidad económica, viene fortalecida en el texto constitucional por la expresa alusión a la progresividad como principio inspirador también del sistema tributario.

La progresividad, que más que un principio es, ante todo, una técnica instrumental al servicio de la redistribución, supone que la contribución que ha de hacer un sujeto, a medida que aumenta su capacidad económica, debe resultar mayor en términos relativos al propio incremento de su riqueza. Se trata de que el resultado en términos de contribución haya aumentado en proporción superior al propio aumento de la capacidad económica objeto del gravamen.

Concebida como técnica, la progresividad no puede estar presente en todos y cada uno de los tributos que componen el sistema, aunque sí deba estarlo en aquellas figuras que de manera más directa y general incidan sobre el conjunto de la sociedad. Es por ello por lo que, como principio informador del sistema tributario, la progresividad haya



que buscarla en la resultante de conjunto, prohibiendo eso sí la existencia de figuras que fuesen regresivas (por favorecer que la contribución no siguiera siquiera la proporción de aumento de la riqueza gravable).

La Constitución Política de la República de Guatemala, como se menciona, regula la igualdad dentro de sus primeros Artículos el cual desarrolla a continuación:

Artículo 4. Libertad e Igualdad. En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.

Para la jurisprudencia constitucional guatemalteca:

(...) el principio de igualdad, plasmado en el Artículo 4º. De la Constitución Política de la República impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma; pero para que el mismo rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme sus diferentes. Esta Corte ha expresado en anteriores casos que este principio de igualdad hace una referencia a la universalidad de la ley, pero no prohíbe, ni se opone a dicho principio, el hecho que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso,



siempre que tal diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo al sistema de valores que la Constitución acoge (...).

(...) La cláusula precitada reconoce la igualdad humana como principio fundamental, que ha sido estimado en varias resoluciones de esta Corte. Al respecto debe tenerse en cuenta que la igualdad no puede fundarse en hechos empíricos, sino se explica en el plano de la ética, porque el ser humano no posee igualdad por condiciones físicas ya que de hecho son evidentes sus desigualdades materiales, sino que su paridad deriva de la estimación jurídica. Desde esta perspectiva, la igualdad se expresa por dos aspectos: Uno, porque tiene expresión constitucional; y otro, porque es un principio general del Derecho. Frecuentemente ha expresado esta Corte que el reconocimiento de condiciones diferentes a situaciones también diferentes no puede implicar vulneración del principio de igualdad, siempre que tales diferencias tengan una base de razonabilidad (...).

Agrega que:

(...) en el respeto al principio jurídico del debido proceso, que es un derecho que asiste, en igual proporción a todas las partes que concurren a juicio y es lo que les permite ejercer su actividad con oportunidades equivalentes cada una en su ámbito de actuación (...).

En este sentido:

(...) esta Corte estima que la libertad personal es un derecho humano, que la



Constitución de la República garantiza, de tal suerte, que únicamente por los motivos y en la forma que la misma Constitución y la ley específica de la materia señala, puede ser restringido (...).

3.3.7. La prohibición de confiscatoriedad

Confiscar significa privar a uno de sus bienes y aplicarlos al Fisco. Pero si de la etimología pasamos a la esencia de la institución tributaria, tenemos que preguntarnos por las diferencias entre la contribución y la confiscación, puesto que la primera siempre representa una privación parcial e imperativa de renta de un sujeto sin compensación por ello; y si la confiscación a que alude la Constitución, representase también esa detracción parcial de riqueza, entonces ello significaría tanto como prohibir la existencia de cualquier tributo y del propio deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Por otro lado, no puede descuidarse que lo que podríamos calificar como la razón de ser de un sistema de tributos se encuentra en la previa existencia de un modelo económico, que se suele denominar de economía de mercado o libertad de empresa, en el que aquellos asumen, junto a otros instrumentos de intervención pública, una función de redistribución de renta y de riqueza, principio este que están llamados a promover todos los poderes públicos.

Ello implica una suerte de círculo que se alimenta a sí mismo, en la medida en que, si los tributos no deben renunciar a esa función redistributiva, tampoco pueden socavar las bases de su propia existencia, eliminando la riqueza de los particulares. Redistribuir



la riqueza no significa eliminarla la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible substrato, base o exigencia de toda imposición so pretexto del deber de contribuir, sino conservarla y difundirla en mayor medida.

Con base en lo señalado, no nos parecen convincentes algunos de los argumentos utilizados por la doctrina para encontrar un significado a la prohibición de confiscatoriedad. Esquemáticamente, y aparte de los autores que la consideran como una prevención inútil, esas consideraciones han pasado por entender que dicha cláusula sería la garantía del derecho de propiedad privada, el límite de la progresividad, el límite del sistema tributario en su conjunto y hasta el límite a la justicia tributaria.

La prohibición de confiscatoriedad cumple la sola misión recordatoria de que la capacidad económica, concebida como fuente de la imposición, tiene unos límites que revelan la efectiva aptitud para contribuir al sostenimiento del gasto público. Por abajo, el límite mínimo afectaría al umbral de subsistencia que no resultaría ni lógico, pero tampoco justo, que fuese sometido a gravamen. Por arriba, el límite máximo de dicha capacidad económica supondría la barrera que de sobrepasarse llevaría a la destrucción de esa propia capacidad.

De esta manera, cada pieza casa con las demás y sobresale esa idea de la capacidad económica como el presupuesto lógico del deber de contribuir, la base común sobre la que se proyectan los demás principios informadores del mismo y la compatibilidad del



empleo de los tributos con fines de redistribución, que no de destrucción o eliminación de los derechos, rentas y/o bienes de los particulares.

En la medida en que la prohibición de confiscatoriedad nos recuerda la existencia de ese límite máximo imponible en las distintas situaciones de capacidad económica, servirá para apreciar si, en el caso concreto, un solo tributo ha provocado la privación total de la riqueza o si dicho efecto ha sido consecuencia de la actuación del sistema en su conjunto.

Constitución Política de la República. Artículo 41. Protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

Este Artículo constitucional contiene diferentes fracciones, cuya inteligibilidad puede resultar de su sola lectura aislada, sin que sea necesario deducirlas de otras. La descomposición factorial del Artículo daría el resultado siguiente a) por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho propiedad en forma alguna; b) se prohíbe la confiscación de bienes; c) se prohíbe la imposición de multas confiscatorias; y d) las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

La circunstancia de que en el mismo Artículo se incluyan normas que garantizan derechos políticos (a) y derechos a la propiedad (b) con disposiciones relativas



al régimen tributario (c y d), no justifica la tesis que (...) por no incluirse referencia al motivo político no puede estimarse que haya limitación al derecho de propiedad, confiscación de bienes o multa confiscatoria ya que, como se ha visto, estos tres aspectos son separados de la norma precisa que figura en la primera parte del citado Artículo, por lo que deberá entenderse que el resto de supuestos del mismo (prohibición de confiscar bienes y de imposición de multas confiscatorias y la regulación sobre el monto máximo de las multas por impuestos omitidos) operan en cualquier caso, haya o no haya motivo político.

El hecho que este último aspecto, de conocida justificación histórica por las vicisitudes políticas de país, se haya incluido en dicho Artículo, no lo liga necesariamente con las prohibiciones referidas, que tienen imperatividad para todos los casos, independientemente de sus motivos (...). (Gaceta No. 7, expediente No. 164-87, sentencia 25-02-88)



CAPÍTULO IV

4. Situación mundial del consumo de tabaco

Una de las principales causas de defunción, enfermedad y empobrecimiento es el consumo de tabaco y sus derivados. El tabaco es considerado como una de las mayores amenazas para la salud pública a nivel mundial. Según cifras proporcionadas por la Organización Mundial de la Salud, el tabaco mata a más de la mitad de sus consumidores, aproximadamente el 80 % de los más de mil millones de fumadores viven en países en vías de desarrollo, en donde la mayor causa de mortalidad está asociada al consumo de tabaco.

El alto índice de mortalidad prematura producto del consumo de tabaco genera serios problemas sociales, que van desde la privación de ingresos familiares, hasta el aumento en el costo de atención sanitaria, lo cual dificulta y en algunos casos imposibilita el desarrollo económico.

Los Estados parte de la Organización de la Salud (OMS) han suscrito el Convenio marco para el Control del Tabaco, el cual entró en vigencia en el mes de febrero del año 2005. El mismo se configura como el instrumento internacional más difundido y respaldado para controlar el consumo de tabaco y sus derivados convirtiéndose en un hito para la salud pública. “Es un tratado basado en pruebas científicas que reafirma el derecho de las personas al nivel más alto posible de salud, establece perspectivas jurídicas para la cooperación sanitaria internacional y fija criterios rigurosos en lo relativo al cumplimiento” (OMS, 2015, p. 34).



La Organización Mundial de la Salud, en el año 2008, adoptó un conjunto de medidas y prácticas a fin de intensificar la aplicación de las estipulaciones de dicho convenio siendo estas: vigilar el consumo de tabaco y las medidas de prevención, proteger a la población del humo de tabaco, ofrecer asistencia a las personas que deseen dejar de fumar, advertir de los peligros del tabaco, hacer cumplir las prohibiciones sobre publicidad, promoción y patrocinio, aumentar los impuestos al tabaco.

4.1. Vigilar el consumo de tabaco y las medidas de prevención

Para disminuir el consumo de tabaco, la vigilancia es crucial; un seguimiento eficaz permite determinar la magnitud del problema, adaptando políticas públicas adecuadas para el combate frontal de esta epidemia. Todos los países del mundo necesitan un sistema eficaz de vigilancia del tabaquismo en sus pobladores; sin embargo, solo uno de cada tres países del mundo realiza un seguimiento efectivo de las variaciones que tienen los consumidores de tabaco.

Una vigilancia efectiva incluye la recopilación de datos reales de personas consumidoras, enfermedades y muertes relacionadas con el tabaco, costos económicos que produce el tabaquismo, estrategias del poder público para controlar y erradicar el consumo de tabaco, así como las actividades conexas de comercialización. Es imperativo traer a consideración que Guatemala, carece de vigilancia sobre este tema, por lo tanto, no se cuenta con una base de datos que ayude a poner un freno a esta epidemia que afecta a más del 40 % de la población.



4.2. Proteger a la población del humo de tabaco

El humo ajeno es el que más consecuencias negativas representa para la población, debido a que el humo generado por el consumo de tabaco contiene más de 4,000 productos químicos, de los cuales 50 de ellos pueden llegar a producir cáncer. Dentro de estas se encuentran los graves trastornos cardiovasculares y respiratorios (coronariopatías y cáncer de pulmón).

Según datos estadísticos de la Organización Mundial de la Salud, más del 40 % de los niños tienen un progenitor que fuma; el humo del tabaco causa más de 600,000 muertes prematuras cada año; el 28 % de las defunciones de niños se producen por el humo de tabaco ajeno. En este respecto, el 18 % de la población mundial está protegida por leyes nacionales que impulsan los espacios sin humo.

En Guatemala, el Decreto 74-2008 del Congreso de la República, Ley de Creación de Ambientes Libres de Humo de Tabaco, en su cuarto considerando establece:

Que la Organización Mundial de la Salud y Organización Panamericana de la Salud, han determinado que es de vital importancia proteger a los no fumadores de los daños del humo de segunda mano y que los espacios cien por ciento libres de humo de tabaco han probado ser una medida costo efectiva para disminuir la prevalencia y el consumo de tabaco, la mortalidad por enfermedad cardiaca y la incidencia de cáncer de pulmón.



4.3. Ofrecer asistencia a las personas que deseen dejar de fumar

Conocer los riesgos y consecuencias que produce el consumo de tabaco es crucial para generar conciencia en los consumidores. Diversos estudios realizados indican, que únicamente el 27 % de los consumidores activos conocen y valoran los accidentes cerebrovasculares que produce el tabaco. En ese orden de ideas, es necesario crear programas de concientización de los daños colaterales que genera esta práctica, pues la mayoría de fumadores que conocen los peligros reales a los que se enfrentan deciden dejarlo de forma voluntaria.

El Estado de Guatemala debe jugar un papel más activo en la concientización de la población, ya que solo 24 países, equivalentes al 15 % de la población mundial, disponen de servicios integrales que puedan ayudar a los consumidores a dejar de fumar (no hay ninguna asistencia de este tipo en la cuarta parte de países de bajos ingresos).

4.4. Advertir de los peligros del tabaco

Las advertencias textuales o gráficas se constituyen como uno de los principales disuasivos para reducir el número de fumadores en cualquier país del mundo. Las campañas en los medios de información masiva también pueden reducir el consumo de tabaco; estas deben alentar a la población para que proteja a los no fumadores, así como buscar convencer a los jóvenes a abandonar el tabaco. Es lamentable que solo 42 países, que representan el 19 % de la población mundial, aplican esta práctica.



4.5. Hacer cumplir las prohibiciones sobre publicidad, promoción y patrocinio

La prohibición expresa de todas las formas de publicidad, promoción y patrocinio permitiría reducir el consumo de tabaco en un 7 % aproximadamente, sin embargo, con el pasar del tiempo esta cifra podría aumentar hasta un 16 %; a este respecto únicamente 29 países del mundo, que representan el 12 % de la población mundial, han adoptado dentro de sus ordenamientos jurídicos esta prohibición.

Aproximadamente, uno de cada tres países carece de estas restricciones o solo posee restricciones mínimas. Guatemala carece de restricción alguna, pues bajo el lema de la libertad de comercio se hace casi imposible una disposición de este tipo.

4.6. Aumentar los impuestos al tabaco

La mejor estrategia para combatir el consumo del tabaco, así como su propagación, descansa en la probabilidad de aplicar políticas públicas de carácter tributarias que se encaminen a reducir directamente la demanda. Existen muchas opciones para tal fin, pero la más rentable y eficaz radica en el aumento del precio del tabaco, aplicando para ello una serie de impuestos de corte parafiscal que graven el propio consumo.

Datos estadísticos de la Organización Mundial de la salud son claros en revelar que los precios elevados inducen al abandono del hábito del tabaco, así como evitan el contacto de los nuevos fumadores, así también disminuye el grado de reincidencia para quienes lo han dejado de forma definitiva.



(...) un aumento del precio de un 10% por paquete de cigarrillos debería generar una reducción de la demanda de aproximadamente un 4% en los países de ingresos altos, y de entre un 4% y un 8% en los países de ingresos bajos y medios, donde los ingresos bajos de la población hacen que esta sea más sensible a los cambios de precio. (OMS, 2016, p. 1)

En este sentido, el Artículo 6 de la Convención Marco de la Organización Mundial de la Salud para el Control del Tabaco, “Medidas relacionadas con los precios e impuestos para reducir la demanda de Tabaco”, reconoce la importancia primordial de los gobiernos de turno de establecer políticas tributarias que contribuyan a alcanzar sus objetivos de salud a nivel nacional.

En Guatemala el consumo de tabaco se grava con un impuesto indirecto (Impuesto al Valor Agregado), constituyéndose como una medida idónea para aumentar el precio de los productos de este tipo; sin embargo, con este no se alcanza de manera satisfactoria los objetivos sanitarios, en virtud que los ingresos que eroga el Estado para el tratamiento de enfermedades colaterales derivadas del consumo de tabaco, es mucho mayor que los que se pudieron recaudar a través de dicho impuesto.

El desarrollo comercial y fiscal sugiere dos tipos de impuestos indirectos: específicos y *ad valorem*. Los impuestos indirectos específicos se aplican sobre una cantidad fija por cigarrillo o por unidad de peso de tabaco. Por el contrario, los impuestos *ad valorem* se aplican a un porcentaje del precio de fábrica o del precio al por menor. Es importante



destacar que el grado de efectividad de estos impuestos depende de gran manera de la situación económica y financiera del país.

Las experiencias relacionadas con los diversos impuestos y las modificaciones introducidas en los impuestos y las estructuras fiscales aplicadas a los productos de tabaco en todo el mundo, apoyadas por la teoría económica, proporcionan una amplia base de datos empíricos para determinar las mejores prácticas en materia de tributación del tabaco. (OMS, 2016, p. 1)

Esas prácticas óptimas implican la adopción de un sistema impositivo relativamente sencillo que aplique impuestos equivalentes a todos los productos de tabaco, e incluya:

- a) Un porcentaje de impuestos indirectos de al menos el 70 % del precio final de venta al público.
- b) Subidas de impuestos superiores al aumento de los precios al consumo y de los ingresos, con el fin de que los productos de tabaco sean menos asequibles.
- c) La reducción al mínimo de los incentivos que tengan los consumidores, para cambiar a marcas o productos más baratos, en respuesta a la subida de impuestos.
- d) La mejora de la administración tributaria del tabaco, para reducir las oportunidades de evasión de impuestos y fraude fiscal.



Un sistema fiscal de esas características tendrá importantes repercusiones en la salud pública, al tiempo que generará una corriente de ingresos fiscales más estables y fiables. Su eficacia será máxima, si se asocia con una administración tributaria sólida, que incluya el uso de sistemas avanzados de seguimiento y localización, que empleen timbres fiscales de alta tecnología e incluyan la homologación de todos los que intervengan en la producción y la distribución de productos de tabaco, y se acompaña de una aplicación rigurosa, y de penas rápidas y severas contra quienes incumplan la ley.

La OMS está decidida a ayudar a los gobiernos a formular políticas fiscales inteligentes en materia de productos de tabaco, que mejor satisfagan ese doble objetivo: reducir el consumo de tabaco y obtener ingresos. Otra ventaja del aumento de los ingresos generados por los impuestos sobre el tabaco es la posibilidad de crear fondos comunes adicionales para la salud, práctica recomendada por la OMS y adoptada cada vez con más frecuencia por países de todo el mundo.

Los impuestos al tabaco son el medio más eficaz para reducir el consumo de tabaco, especialmente entre ciertos sectores sociales (jóvenes y personas de escasos recursos). “Un 10% de aumento de esos impuestos reduce el consumo de tabaco aproximadamente un 4% en los países de ingresos altos y un 5% en los países de ingresos bajos o medios”.



4.7. Efectos jurídico-económicos en la modificación del tipo impositivo de un impuesto parafiscal al consumo del tabaco en Guatemala

Las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) en el año 2010, entregó el primer Informe sobre Derechos Humanos para América Latina y el Caribe, el cual indica que las acciones desarrolladas por cada Estado para el mejoramiento de las condiciones de vida, la progresiva inclusión social y la profundización, extensión y mejora del proceso educativo.

4.8. Datos Estadísticos del consumo del tabaco a nivel nacional

Parte de la investigación es proveer de los datos de consumo en Guatemala, para el efecto, el tabaco provoca un número importante de enfermedades y fallecimientos prematuros. El tabaquismo supone el principal problema de salud pública evitable de los países desarrollados, es causa de un importante gasto sanitario. Las medidas que debe tomar la administración encaminadas a la disminución de este problema de salud pública deben ser prioritarias, y han de abarcar: la prevención en las escuelas y centros educativos, el apoyo a los fumadores que deseen dejar la adicción.

Es necesaria la creación urgente de unidades especializadas, para lo cual es fundamental dotar de recursos económicos para atajar uno de los principales problemas de salud pública. Además, debería extenderse el tratamiento del tabaquismo a todos los ámbitos de la actuación médica y especialmente a la atención primaria de salud, por constituir esta hoy el único marco posible para la solución del problema de salud pública que es el consumo de tabaco.



Según la Organización Mundial de la Salud (OMS), el tabaquismo es una de las principales causas de enfermedad crónica y la principal causa de muerte prevenible a nivel mundial. De no abordarse de manera urgente, para el año 2030 podría llegar a matar a 8 millones de personas anualmente, 80% de estas muertes ocurriendo en países de mediano/bajo ingreso. Los datos sobre la prevalencia de tabaquismo en Guatemala son escasos. Según la “Encuesta Global del Tabaco” en el 2008, en los primeros grados de secundaria hay una prevalencia de tabaquismo de 19.7% para hombres y 13.3% para mujeres. En los primeros grados de secundaria (escolares de 13-15 años) hay una prevalencia de tabaquismo de 19.7% para hombres y 13.3% para mujeres. Adicionalmente, el reporte de la OMS en el 2009 indica que al menos un 11.2% de la población ha estado expuesto a algún tipo de producto del tabaco. En el área rural, un estudio realizado en 7 departamentos de Guatemala, estimó una prevalencia de fumadores del 22.5%, con un promedio de consumo de 2.5 (\pm 4.0) cigarrillos diarios. También se encontró que entre todos los trabajadores encuestados, el 74.24% de los cortadores de caña fuman, en contraste con los 12.2% lo hacía. (sic)

El problema del tabaquismo está presente en todos los niveles socioeconómicos del país e influye en las desigualdades de salud y económicas existentes. Sin embargo, la falta de monitorización y cumplimiento de la ley por parte del Ministerio de Salud Pública y la ausencia de sanciones han provocado que la ley este perdiendo su impacto. En el 2010, durante el mes del mundial de fútbol de Sudáfrica se observaron bares y restaurantes para monitorizar si se infringía la



ley. Solo durante este mes, si el Ministerio hubiera enviado inspectores se habrían recolectado como mínimo US\$ 88,294 (Q706,000) por conceptos de multas a los establecimientos y fumadores que violaron la ley.

La única estrategia para el control de tabaco aprobada por el Congreso de la República no se cumple y este estudio demostró la pérdida de ingresos monetarios que se pudiera recaudar para invertir en otras medidas de control de enfermedades crónicas. Los hospitales nacionales cuentan con consejería para dejar de fumar pero carecen de tratamientos farmacológicos o grupos de ayuda para dejar de fumar. En un estudio sobre servicios preventivos de salud en los hospitales públicos de Guatemala, se reportó que aunque los médicos preguntan al paciente si es fumador activo o si piensan dejar de fumar, no se proporciona la ayuda necesaria y ninguno de los hospitales investigados cuenta con terapias farmacológicas. Esto dificulta el tratamiento del tabaquismo por parte de los médicos. (Monzón, Arévalo y Barnoya, 2014, pp. 9-12) (sic)

En el contexto de la recaudación de impuestos, los fondos privativos pueden desempeñar un papel importante en varios aspectos. Aquí hay algunas razones por las cuales los fondos privativos pueden ser necesarios o útiles en este contexto.

Los fondos privativos permiten separar los fondos recaudados a través de impuestos de otros ingresos gubernamentales o fiscales. Esto puede ser especialmente importante cuando los impuestos se destinan a fines específicos, como la financiación de proyectos de infraestructura, programas sociales o servicios públicos específicos. La



segregación de fondos asegura que estos recursos se utilicen para sus fines previstos y no se mezclen con otros gastos gubernamentales generales.

Por otra parte, los fondos privados pueden servir como una reserva de estabilidad presupuestaria. Esto significa que en momentos de crisis económicas u otras dificultades financieras, los fondos privados pueden utilizarse como un colchón financiero para evitar recortes drásticos en los servicios públicos esenciales o aumentos significativos en los impuestos generales.

La existencia de fondos privados puede contribuir a aumentar la confianza pública en la gestión de los ingresos fiscales. Cuando los ciudadanos ven que los impuestos recaudados se destinan de manera responsable a fines específicos, es más probable que tengan una opinión positiva sobre el gobierno y estén dispuestos a cumplir con sus obligaciones tributarias. Los fondos privados pueden utilizarse para la planificación a largo plazo de proyectos de inversión, así como en programas que requieran una financiación sostenida a lo largo de varios años. Esto permite una planificación más efectiva y una ejecución coherente de políticas públicas a largo plazo.

En resumen, los fondos privados en la recaudación de impuestos pueden ser necesarios para garantizar que los ingresos fiscales se utilicen de manera eficiente, transparente y de acuerdo con los objetivos y requisitos legales establecidos. Ayudan a mantener la integridad presupuestaria, a cumplir con regulaciones específicas y a construir la confianza pública en la administración fiscal del gobierno. Sin embargo, es importante que la administración de estos fondos se realice de manera cuidadosa y



transparente, para evitar malversaciones y garantizar que los recursos se utilicen para el beneficio público.

4.9. Necesidad de modificar el tipo impositivo del impuesto parafiscal efectivo que grava el consumo del tabaco en Guatemala

Es importante que los recursos sean utilizados de acuerdo con las necesidades para los cuales fueron creados y su manejo debe priorizar la atención primaria, la consejería y los tratamientos médicos para enfermedades crónicas derivadas del tabaquismo, pero, sobre todo, se debe hacer conciencia de los efectos nocivos del tabaco con campañas de prevención y educación que debe realizar el Ministerio de Salud Pública, con los recursos que le sean proporcionados con los ingresos obtenidos del Impuesto al Tabaco y sus Productos.

Cabe mencionar que, en un oficio dirigido al Ministerio de Finanzas Públicas, y que se resuelve según resolución número SG-UIP-260-2023 del 17 de marzo del 2023*, se solicitó la recaudación tributaria correspondiente del Impuesto al Tabaco y sus Productos, el gasto ejecutado y el traslado de lo recaudado de este impuesto al Ministerio de Salud Pública, lo corresponde a los ejercicios del 2020 al 2023. La misma información se solicitó al Ministerio de Salud para constatar que lo recaudado fuese lo que efectivamente se hubiese entregado en su totalidad.



En este sentido, se realizó un cuadro comparativo de las informaciones proporcionadas, así como las resoluciones donde se entrega la información al solicitante en ambos Ministerios lo que permite observar interesantes cuestiones que sustentan y comprueban la hipótesis del presente trabajo.

**

	MINISTERIO DE SALUD		MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS
2018	398.500.000,00		337.027.961,70
2019	356.900.000,00		362.006.830,79
2020	356.900.000,00		298.313.242,64
2021	356.900.000,00		332.516.455,23
2022	313.500.000,00		345.158.210,99
2023	338.000.000,00		60.961.537,80

Como se puede apreciar, lo recaudado por el Ministerio de Finanzas y lo percibido por el Ministerio de Salud Pública existen diferencias; al respecto, el sustentante transcribe una parte de la resolución en la que el Ministerio de Finanzas Públicas hace alguna acotación en cuanto a la disponibilidad y los flujos de caja, para realizar las transferencias que corresponden por ley. De la misma manera, no se puede determinar que se haya cubierto la totalidad de lo recaudado a los fondos del Ministerio de Salud, tampoco se puede establecer si fueron trasladados y, si estos fueron aplicados a la prevención y combate de las enfermedades provenientes del tabaquismo.



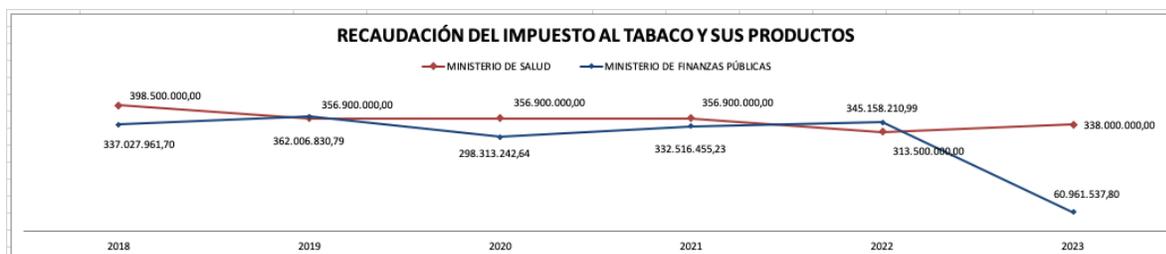
Al respecto, nos permitimos informarle de conformidad con el Artículo 30 del Decreto Número 101-97 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica del Presupuesto, de acuerdo con las normas técnicas y periodicidad que para efectos de la programación de la ejecución establezca el Ministerio de Finanzas Públicas, las entidades y organismos que financieramente dependan total o parcialmente del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, propondrán a este Ministerio la programación de la ejecución física y financiera de sus presupuestos.

Bajo este contexto, el Ministerio de Finanzas Públicas distribuye los recursos con base a la normativa legal vigente, la disponibilidad de caja, la capacidad real de ejecución de las instituciones y al comportamiento estacional de los ingresos tributarios, por lo que, de acuerdo a los registros del Sistema de Contabilidad Integrada (Sicoin), los montos autorizados por el Congreso de la República de Guatemala han sido transferidos al Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social.

En este sentido, cabe mencionar que de acuerdo con el Artículo 6 del Decreto 65-2001 del Congreso de la República de Guatemala, Reformas a la ley de Tabacos y sus Productos, los ingresos que se perciban derivado del impuesto en mención se destinarán específicamente para fortalecer el financiamiento de los gastos de salud, preventiva y curativa, a cargo del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social.

Finalmente, es importante indicar que, tal y como lo establecen los Artículos 29 y 29 Bis del Decreto Número 101-97 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica del Presupuesto, el Ministerio de Salud Pública y Asistencia social es el responsable de la ejecución de su presupuesto y autorizador de sus egresos.

Para ejemplificar la necesidad de un tributo parafiscal específico y efectivo, se hace necesario que lo recaudado y ejecutado sea debidamente aplicado, como se debería hacer si existiese una norma específica que regule los fondos con carácter privativos.



**Ministerio de Finanzas Públicas

Actualmente, el impuesto se grava sobre el precio de venta en fábrica, el cual es menor al precio final que paga el consumidor final en el denominado precio “sugerido”, esto porque la distribución en los diferentes canales, mayoristas o minoristas deben incluir sus costos de distribución lo cual incrementa el costo del cigarrillo. Por ello se estima que debe ser en el precio final de venta y no en el precio en fábrica.

Se puede establecer en este gráfico, que lo recaudado no llega en su totalidad al Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social y que son en cantidades menores pues



esto es, como se expuso anteriormente, según el Ministerio de Finanzas*, de acuerdo al flujo de los ingresos, empero, no se determina que hayan entregado la totalidad de los recursos, de la misma manera, no se puede orientar el gasto específico, sino no se cuenta con un instrumento presupuestario denominado fondos privativos con los cuales, al tener la autorización para hacerlo, esos recursos ingresan a una cuenta específica y de la cual no se puede ejecutar más que para lo cual fue creado.

Para el efecto, se debe crear un manual para que se realice como está programado la ejecución y de la cual no podrá trasladar fondos el Ministerio para otras asignaciones que las destinadas. Con ello, el impuesto parafiscal que grava el consumo del tabaco sea recaudado y gastado de la mejor manera posible.





CONCLUSIÓN

En Guatemala, la Constitución Política de la República regula la creación de normas ordinarias, así como las bases de recaudación y legalidad que deben observar las leyes. Por otra parte, los impuestos parafiscales son aquellos que se regulan con una finalidad específica, la cual provee de recursos con los cuales puede cumplir con los fines para los cuales fueron creados.

En algunos países, como Argentina, los ingresos parafiscales no forman parte del Presupuesto General de la Nación, contrario a Colombia y Guatemala, los cuales son fiscalizados por la Contraloría General de Cuentas.

El problema del tabaquismo está presente en todos los niveles socioeconómicos del país, e influye en las desigualdades de salud y económicas existentes. Sin embargo, la falta de monitorización y cumplimiento de la ley por parte del Ministerio de Salud Pública y, la ausencia de sanciones, han provocado que la ley este perdiendo su impacto.

Los ingresos obtenidos del Impuesto al Tabaco y sus Productos tienen como objetivo priorizar la atención primaria, la consejería y los tratamientos médicos para enfermedades crónicas derivadas del tabaquismo; pero sobre todo, campañas de prevención y educación que debe realizar el Ministerio de Salud Pública.

Con la información proporcionada por el Ministerio de Salud Pública y el Ministerio de Finanzas, se concluye que existe la necesidad de que el tributo parafiscal debe ser



efectivo, por lo que es necesario contar una norma específica que regule los fondos con carácter privativos recaudados y ejecutados, para el fin que fueron creados y no para fortalecer los gastos de salud preventiva y curativa del Ministerio de Salud Pública.

Se comprobó la hipótesis, ya que es necesario que se eleve tipo impositivo del tributo parafiscal existente, el cual debe ser fijado en el valor de venta final al consumidor (precio sugerido) y no, del precio de venta en fábrica. El ingreso percibido como consecuencia del impuesto, debe ser destinado a fondos privativos del Ministerio de Salud Pública, para que sean utilizados en los fines que regula la ley específica.



ANEXO





**PROPUESTA DE INICIATIVA QUE REFORMA A LA LEY DE TABACO Y SUS
PRODUCTOS DECRETO NÚMERO 61-77**

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

CONSIDERANDO

Que la Constitución Política de la República de Guatemala reconoce el derecho a la salud, como un derecho fundamental del ser humano y a la salud de los habitantes como un bien público, estableciendo la obligación del Estado de velar por el bienestar físico y mental de todos los habitantes, por medio de acciones de prevención, promoción y asistencia social.

CONSIDERANDO

Que la salud es una obligación y uno de los fines del Estado, quien debe velar por que los habitantes puedan acceder a los medicamentos que sean necesarios para su bienestar personal y que incluso muchos casos pueden depender la vida.

CONSIDERANDO

Que es obligación del Estado establecer medidas eficaces de control del tabaco a que están obligados en adoptar y aplicar medidas legislativas, ejecutivas, administrativas y/o otras medidas eficaces, para prevenir y reducir el consumo de tabaco, la adicción a la nicotina y la exposición al humo de tabaco, cada una de las Partes a nivel nacional,



regional e internacional, de conformidad con las disposiciones contenidas en el Convenio Marco de la Organización Mundial de la Salud -OMS- para el Control de Tabaco, hecho en Ginebra el veintiuno de mayo de dos mil tres y suscrito por el Presidente de la República en la sede de las Naciones Unidas. Nueva York, el veinticinco de septiembre del año dos mil tres.

POR TANTO

En ejercicio de las atribuciones que le confiere el Artículo 171, literal a), de la Constitución Política de la República de Guatemala.

DECRETA

Artículo 1. Se modifica el Artículo 22 de la Ley de Tabaco y sus productos con el texto siguiente: “Se fija un impuesto para los cigarrillos fabricados a máquina equivalente al cien por ciento (100 %) del precio de venta al consumidor final de cada paquete de diez cajetillas de veinte cigarrillos cada una. Para los cálculos impositivos, cada paquete se tomará como una unidad y las fracciones de centavo que resultaren del cómputo, se forzarán a la unidad de centavo inmediata superior.

Si excepcionalmente se empaquetase mayor o menor número de unidades, se harán los correspondientes cálculos proporcionales a la unidad impositiva”.

Artículo 2. Se modifica el Artículo 25 de la Ley de Tabaco y sus Productos, modificado por el Artículo 13 del Decreto 117-97 del Congreso de la República, con el texto



siguiente: “El monto del impuesto deberá enterarse en las cajas fiscales con la presentación de la declaración jurada correspondiente, a la Administración Tributaria, dentro de los diez días hábiles siguientes al vencimiento de cada mes.

Los ingresos que se perciban como producto de la recaudación de este impuesto, se destinarán en su totalidad específicamente para el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social con destino específico para programas de prevención y control del consumo del tabaco, así como para tratamiento de enfermedades relacionadas con el tabaquismo y no podrán ser destinados para otros usos ni ser transferidos o asignados a otros programas por ser fondos privativos para lo cual se harán las gestiones para que los fondos sea propios sin ningún otro destino.

El Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social destinará un 15 % de la recaudación, para campañas de prevención, fortalecimiento, monitoreo y cumplimiento de la Ley de Creación de Ambientes Libres de Humo de Tabaco, Decreto 74-2008 del Congreso de la República y su reglamento”.

Artículo 3. El presente Decreto entrará en vigencia al día siguiente de su publicación.





BIBLIOGRAFÍA

- Ahijado, M. (1996). *Diccionario de economía y empresa*. Editorial Pirámide.
- Ahumada, G. (1999). *Tratado de Finanzas Públicas*. Editorial Depalma.
- Altamira, P. (1971). *Curso de Derecho Administrativo*. Editorial Depalma.
- Álvarez Martínez, J., Herrera Molina, P. y García Moreno, A. (2005). *Manual de Derecho Tributario, Parte Especial*. Editorial Aranzadi, S. A.
- Amorós, N. (1963). *Derecho tributario*. Editorial de Derecho Financiero.
- Araujo, F. A. (1964). *El hecho generador de la obligación tributaria*. Editorial Depalma.
- Arias Ramos, J. Arias Bonet, J. (1986). *Derecho Romano*. Editorial Revista de Derecho Privado.
- Atalba, G. (1987). *Hipótesis de incidencia tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Avilés Salazar, L. A. (1988). *La capacidad de pago, principio constitucional del régimen tributario*. Ediciones Mayte.
- Babitt, B. R. (1971). *Financiamiento del desarrollo económico*. Editorial Fondo de Cultura Económica.
- Berlini, A. (1974). *Principios del tributo*. Editorial de Derecho Financiero.
- Betegón Sanchez, J. (2003). *Lecciones de teoría del derecho*. Universidad de Castilla-La Mancha.
- Bielsa, R. (1951). *Derecho Administrativo*. Editorial Depalma.
- Brañas, A. (2009). *Manual de Derecho Civil. Libros I, II y III*. Editorial Estudiantil Fenix.
- Bujanda, S. d. (1962). *Lecciones de derecho financiero*. Instituto de Estudios Políticos.



- Cabanella de Torres, G. (1997). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Editorial Astrea Depalma.
- Calderón Morales, H. (1996). *Derecho procesal administrativo*. Imprenta Castillo.
- Calvo Ortega, R. (2001). *Derecho Tributario*. Editorial Civitas.
- Carrera, R. F. (1993). *Manual de Derecho Financiero, Volumen I*. Editorial Ejea.
- Casás, J. (1999). *Los principios del derecho tributario: teoría y aplicación a las ramas del derecho*. (s. e.)
- Castillo González, J. M. (1998). *Derecho administrativo*. Editorial Vile.
- Corte de Constitucionalidad. (2001). *Defensa de la Constitución, Libertad y Democracia*. Ediciones Superiores.
- Corti, H. G. (1997). *Derecho financiero*. Editorial Abeledo- Perrot.
- Corti, H. G. (2008). *Metodología para el análisis del tributo, Tomo I*. Editorial Abeledo- Perrot.
- Couture, E. J. (1974). *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. Editorial Depalma.
- Cruz, M. y Lapa, J. (2012). Crisis y recuperación económica: el papel de la política fiscal. *Problemas del desarrollo*, 43(168), 95-116.
http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0301-70362012000100005&lng=es&tlng=es.
- Dalton, H. (1953). *Principio de finanzas públicas*. Editorial Depalma.
- De Juano, M. (1963). *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*. Editorial Abeledo-Perrot.
- Delgadillo Gutierrez, L. H. (1995). *Principios del Derecho Tributario*. Editorial Lamusa.
- Delgadillo Gutierrez, L. H. (2000). *Principios de Derecho Tributario*. Editorial Limusa.
- Diep, D. (1999). *Tendencias, teorías y políticas tributarias*. Editorial Pac.



- Erías Rey, A. y Sánchez Santos, J. (1998). *Política monetaria y política fiscal*. Editorial Pirámide.
- Falcon y Tella, R. (2010). *Derecho fiscal internacional*. Editorial Marcial Pons.
- Flores Zavala, E. (1995). *Los principios tributarios*. Editorial Porrúa.
- García de Enterría, E. (1985). *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Editorial Civitas.
- García Laguardia, J. M. (1994). *La Corte de Constitucionalidad (Tribunal Constitucional) de Guatemala. Orígenes y competencias*. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Autónoma de México.
- García Máynez, E. (1968). *Introducción al estudio del derecho*. Editorial Porrúa.
- García Pablos de Molina, A. (2016). *Criminología*. Editorial Tirant lo Blanch.
- García Vizcaíno, C. (1999). *Derecho Tributario*. Editorial Depalma.
- Giannini, A. D. (1957). *Instituciones de derecho tributario*. Editorial de Derecho Financiero.
- Guilani Fonrouge, C. (1982). *Derecho financiero*. Editorial Depalma.
- Hensel, A. (1956). *Diritto Tributario*. Editorial Giuffre.
- Ibáñez Marsilla, S. (2012). *Tributos aduaneros*. (s. e.)
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2009). *¿Derechos o privilegios? El compromiso fiscal con la salud educación y la alimentación en Guatemala*. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales.
- Irias Girón, J. (2002). *Catálogo de términos y sus definiciones utilizadas en administración financiera y administración tributaria*. Gerencia Administrativa Financiera SAT.



- Jakobs, G. (1999). *Un nuevo sistema del derecho penal*. Editorial Ad-hoc.
- Jarach, D. (1977). *El hecho imponible*. Editorial Abeledo-Perrot.
- Jaramillo, E. (1993). *Historia del Impuesto Sobre la Renta. Derecho tributario*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Jiménez de Asúa, L. (2005). *Lecciones de derecho penal*. Editorial Lexis Nexis.
- Kayala, P. L. (2009). *The Importance of Attachment in Custody Evaluation*. (s. e.)
- Lahera, E. (2002). *Introducción a las políticas públicas*. Editorial Fondo de Cultura Económica.
- Lorca Martínez, J. (1992). *El fraude en la transmisión de bienes*. Editorial Marcial Pons.
- Lozano, S. C. (2006). *Derecho tributario*. Editorial Thomson Arazandi, S.A.
- Marcel Planiol, R. (1988). *Derecho civil*. Editorial Civitas.
- Martín, J; Rodríguez Usé, G. (1986). *Derecho Tributario General*. Editorial Depalma.
- Matus Benavente, M. (1989). *Finanzas públicas*. Editorial Jurídica de Chile.
- Monzón, J., Arévalo, R. y Barnoya, J. (2013). Tabaquismo en Guatemala: Situación Actual. *Revista de Medicina Interna de Guatemala*, 17(1).
<https://biblioteca.medicina.usac.edu.gt/revistas/revmedi/2013/17/S1/02.pdf>
- Neumark, F. (1974). *Principio de la imposición*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Oklander, J. (2005). *Impuesto al Valor Agregado*. Editorial La Ley.
- Ossorio, M. (1988). *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Editorial Heliasta, S.R.L.
- Pacheco Gómez, M. (2004). *Teoría del derecho*. Editorial Jurídica de Chile.
- Padilla, M. (2009). *Finanzas públicas*. Ecoe Ediciones.
- Pérez de Ayala, J. L. (1968). *Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero.



Pérez Royo, F. (1995). *Derecho financiero y tributario*. Editorial Civitas.

Plazas Vega, M. (2000). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Editorial Temis.

Queralt, J. M. (1989). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Tecnos.

Real Academia Española. (2018). *Diccionario de la lengua española*. Editorial Espasa.

Ríos Granados, G. (2010). *Derecho Internacional Tributario*. Editorial Porrúa.

Rodríguez Lobato, R. (1922). *Derecho Fiscal*. Editorial Mexicana.

Rojinas Villegas, H. (2000). *Compendio de Derecho Civil (Vol. III)*. Editorial Porrúa.

Roth Deubel, A. (2006). *Políticas públicas: formulación, implementación y evaluación*. Ediciones Aurora.

Salazar Vargas, C. (1999). *Las políticas públicas*. Pontificia Universidad Javeriana.

Samayoa Palacios, J. (2002). *Manual de derecho administrativo*. Universidad Autónoma de Barcelona.

Santiago de León, E. G. (2008). *Derecho Financiero*. SR Editores.

Schuckit, M. (1995). *Drug and Alcohol Abuse*. Editorial Plenum Pub Corp.

Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia. (2015). *Guía para la formulación de políticas públicas*. Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia.

Sheider, A. (2014). *Construcción del Estado y regímenes fiscales en Centro America*. F&G Editores.

Uckmar, V. (1997). *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Editorial Temis.

Valdés Costa, R. (1996). *Instituciones de Derecho Tributario*. Editorial Depalma.



Vargas Velásquez, A. (1999). *Notas sobre el Estado y las políticas públicas*. Almodena

Editores.

Villegas, H. (1992). *Curso de finanzas, derecho financiero y derecho tributario*. Editorial

De Palma.

Witker, J. (1999). *Derecho Tributario Aduanero*. Universidad Nacional Autónoma de

México.

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. (1985). Asamblea Nacional

Constituyente.

Código de Trabajo. Decreto 1441. (1961). Congreso de la República de Guatemala.

Código Penal. Decreto número 17-73. (1973). Congreso de la República de Guatemala.

Ley de Titulación Supletoria. Decreto 49-79. (1979). Congreso de la República de

Guatemala.

Ley de Empresas Campesinas Asociativas. Decreto 67-84. (1984). Congreso de la

República de Guatemala.

Ley de Areas Protegidas. Decreto 4-89. (1989). Congreso de la República de

Guatemala.

Código Tributario, Decreto 6-91. (1991). Congreso de la República de Guatemala.

Ley del Fondo de Tierras. Decreto 24-99. (1999). Congreso de la República de

Guatemala.

Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Decreto

20-2006. (2006). Congreso de la República de Guatemala.

Código Civil Español, Real Decreto 206. (1889). Ministerio de Justicia.