

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

**Sostenibilidad de los Ingresos y el bien común en la estructura tributaria del
Estado de Guatemala**

Presentada por:

Jorge Mario Melgar García

“Id y enseñad a todos”

Guatemala, julio de 2020

Índice

Introducción.....	i
1. Aspectos metodológicos.....	iii
1.1. Definición del problema.....	iii
1.2. Especificación del problema.....	iv
1.3. Formulación de hipótesis.....	iv
1.4. Objetivo general.....	v
1.4.1. Objetivos específicos.....	v

Capítulo I

1. Surgimiento de la política fiscal en Guatemala.....	1
1.1. Generalidades sobre política fiscal.....	1
1.2. Definición de política fiscal	6
1.3. Política fiscal expansiva y política fiscal contractiva.....	9
1.3.1. Política fiscal expansiva	9
1.3.2. Política fiscal contractiva	10
1.4. Política fiscal regresiva y política fiscal progresiva.....	11
1.4.1. Política fiscal regresiva.....	11
1.4.2. Política fiscal progresiva.....	12
1.5. Derecho tributario y derecho financiero	12
1.6. Evolución de la política fiscal en Guatemala.....	15
1.6.1. Régimen maya.....	15
1.6.1.1. Período preclásico.....	16
1.6.1.2. Período clásico.....	16
1.6.1.3. Período postclásico.....	17
1.6.1.3.1. El tributo.....	18
1.6.2. Régimen colonial, 1524 a 1821.....	19
1.6.3. Régimen independiente	23
1.6.3.1. Período de independencia, 1821 a 1870.....	23

1.6.3.2. Período de la reforma liberal, 1871 a 1943.....	26
1.6.3.3. Período revolucionario y contemporáneo, 1944 a 2018.....	29

Capítulo II

2. Estructura tributaria del Estado de Guatemala y legislación comparada .. 53	
2.2. Estructura tributaria	53
2.2. Principios del derecho tributario.....	55
2.2.1. Principio de legalidad	55
2.2.2. Principio de capacidad de pago, no confiscatoriedad y prohibición de doble tributación	56
2.2.3. Principio de irretroactividad.....	57
2.2.4. Principio de equidad y justicia tributaria	58
2.2.5. Principio del deber de contribuir	58
2.2.6. Principio de igualdad	59
2.2.7. Principio de generalidad.....	60
2.2.8. Principio de proporcionalidad.....	61
2.2.9. Principio de confidencialidad	62
2.3. Impuestos.....	63
2.3.1. Características de los impuestos.....	67
2.3.2. Clasificación de los impuestos.....	67
2.3.2.1. Impuestos directos	67
2.3.2.2. Impuestos Indirectos.....	69
2.4. Arbitrios	71
2.4.1. Características de los arbitrios.....	74
2.4.2. Clasificación de los arbitrios.....	74
2.4.3. Discrepancias y similitud con los impuestos	75
2.5.Tasas	77
2.5.1. Características	80
2.5.2. Clasificación	80
2.5.3. Discrepancias con los impuestos	81

2.5.4. Discrepancias con los arbitrios	81
2.6. Contribución especial y contribución por mejoras	82
2.6.1. Contribución especial	82
2.6.2. Contribución por mejoras	84
2.6.3. Discrepancias de las contribuciones con los impuestos	85
2.7. Legislación comparada.....	87
2.7.1. Reforma tributaria Estado de Guatemala 2012	90
2.7.2. Reforma tributaria Estado de Colombia 2012.....	95
2.7.3. Reforma tributaria Estado de México 2013.....	98
2.7.4. Reforma tributaria Estado de Chile 2014.....	101

CAPÍTULO III

3. El bien común y la sostenibilidad de los ingresos	107
3.1. Aspectos generales del bien común.....	107
3.2. Protección del Estado.....	113
3.3. El derecho presupuestario	123
3.4. Presupuesto de ingresos y egresos del Estado	126
3.4.1. Proceso presupuestario	130
3.4.2. Integración de los ingresos	134
3.4.3. Integración de los egresos	135
3.5. Sostenibilidad de los ingresos.....	137
3.5.1. El sistema tributario del Estado de Guatemala.....	138
3.5.1.1. La regresividad y progresividad tributaria.....	138
3.5.2. Sostenibilidad de los ingresos y la recaudación	142
3.5.3. Sostenibilidad de los ingresos y el gasto público	146
3.5.4. Sostenibilidad de los ingresos y la carga tributaria	149
3.5.5. Sostenibilidad de los ingresos y la base tributaria.....	151
3.5.6. Sostenibilidad de los ingresos y la economía informal	153
3.6. Propuesta de política fiscal	156
3.6.1. El monotributo	157

3.6.2. El pacto fiscal.....	159
Conclusiones.....	161
Referencias.....	165
Anexos.....	173

Introducción

El objetivo general de abordar una investigación acerca de la sostenibilidad de los ingresos y el bien común en la estructura tributaria del Estado de Guatemala radica en la importancia de interpretar y comprender la naturaleza jurídica de la estructura tributaria, sus efectos en la sostenibilidad de los ingresos y en el bien común.

En otros términos, se persigue determinar porqué la política fiscal del Estado de Guatemala no garantiza certeza jurídica en la sostenibilidad de los ingresos y al bien común. En este sentido, la hipótesis que orienta el presente contenido es la siguiente: En la medida que la política fiscal del Estado de Guatemala se oriente hacia una política impositiva progresiva, mayor será la certeza jurídica para el cumplimiento del bien común y la sostenibilidad de los ingresos tributarios.

Desde el punto de vista particular, interesa identificar el origen de la política fiscal del Estado, valiéndose del estudio de su desarrollo histórico de acuerdo con los diversos períodos o épocas en que esta ha evolucionado. Además, se busca identificar y analizar el ordenamiento jurídico que fundamenta la estructura tributaria y su integración según los tipos de tributos. En materia de legislación comparada: identificar el marco legal, similitudes y discrepancias de los efectos de la vigencia de las reformas tributarias en los Estados de Guatemala, Colombia, México y Chile.

Asimismo, se busca, a través de la doctrina jurídica, el entendimiento preciso de la concepción del bien común, protección del Estado y, por la parte normativa, la relación entre el Derecho Financiero, Derecho Presupuestario y el Derecho Tributario; el primero como el conjunto de normas que regulan las finanzas públicas del Estado en su contexto, el segundo como el regulador de los procedimientos para la programación y ejecución de los presupuestos de ingresos y egresos y, el tercero como el regulador de las relaciones jurídicas entre el sujeto pasivo de la obligación tributaria y el Estado.

Con base en lo expuesto, el presente informe de investigación está conformado por tres capítulos a saber.

El primero se denomina “surgimiento de la política fiscal en Guatemala”, el cual se inicia con la doctrina concerniente a la política fiscal y posteriormente a la doctrina jurídica. En lo fiscal, para comprender la relación entre política económica, política fiscal y política tributaria. En lo jurídico, para el entendimiento de los ámbitos del Derecho Tributario y Derecho Financiero. Posteriormente, se expone el surgimiento de la política fiscal en el Estado de Guatemala, por intermedio de su evolución en función de las distintas épocas o períodos como el maya, colonial, independiente y contemporáneo.

El segundo capítulo titulado “estructura tributaria del Estado de Guatemala y legislación comparada” contiene los fundamentos jurídicos de la estructura tributaria del Estado, partiendo de la conceptualización de los principios constitucionales del Derecho Tributario. Plantea también, con base en el ordenamiento jurídico, los tributos que conforman la estructura tributaria: impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras; se exponen sus principales características, similitudes y discrepancias entre sí. No obstante, el ordenamiento jurídico guatemalteco no las reconoce, se trata el tema de las tasas, sus características, similitudes y discrepancias con otros tributos. La parte final del capítulo está constituida por la legislación comparada en materia de política tributaria, analizando el marco legal y los efectos de la vigencia de las reformas tributarias en los Estados de Guatemala (2012), Colombia (2012), México (2013) y Chile (2014).

El capítulo tres identificado como “el bien común y la sostenibilidad de los ingresos” trata, con base en la doctrina, el concepto del bien común, sus diversas concepciones y por su estrecho vínculo jurídico, lo relativo a la protección del Estado. Se retoma el rol del Derecho Financiero y Derecho Presupuestario considerando la importancia de las finanzas públicas. Por consiguiente, incluye lo pertinente al presupuesto nacional, considerando la composición de los ingresos, principalmente los ingresos tributarios y por los egresos; los distintos tipos de gasto.

Asimismo, se aborda lo concerniente a la sostenibilidad de los ingresos, lo cual se analiza desde el punto de vista de la programación presupuestaria, la recaudación de ingresos tributarios, sus metas, carga tributaria, base tributaria y la potencialidad de la economía informal para incorporarse a la economía formal. La parte final del capítulo, comprende la propuesta de política fiscal para la sostenibilidad de los ingresos, estrategia tributaria basada en el monotributo y la reactivación del pacto fiscal.

1. Aspectos metodológicos

1.1. Definición del problema

La política fiscal del Estado de Guatemala se ha caracterizado por ser una política deficiente, pues no ha propiciado las condiciones necesarias para promover y garantizar una distribución equitativa del ingreso de la población y con esto la inexistencia de la función pública de equidad y en consecuencia el incumplimiento del bien común y sostenibilidad de los ingresos.

Desde el punto de vista presupuestario, esta situación se ve reflejada en la integración de los ingresos tributarios, los cuales se conforman por ingresos tributarios directos e ingresos tributarios indirectos; el aporte a dicha integración históricamente ha sido mayor por parte de los ingresos tributarios indirectos (gravan el consumo); pues de acuerdo con lo programado en los presupuestos generales de ingresos y gastos del Estado para los ejercicios fiscales 2012, 2015 y 2018, representan en promedio el sesenta y cuatro punto cero por ciento (64.0%), correspondiéndole a los ingresos tributarios directos (gravan la renta o patrimonio de los contribuyentes) el treinta y seis punto cero por ciento (36.0%).

El escenario citado permite establecer que los impuestos que gravan el consumo y por ende los pagados por la mayoría de la población, contribuyen en mayor cuantía a

la relativa sostenibilidad de los ingresos tributarios y no los impuestos directos (gravan la renta o patrimonio).

Aunado a lo anterior, es relevante considerar las fuentes de financiamiento por el rubro de los ingresos, en donde según los ingresos tributarios programados para los ejercicios fiscales 2012, 2015 y 2018, representan el setenta y cinco punto cero por ciento (75.0%) del total de los ingresos del presupuesto del Estado.

Las características planteadas constituyen fundamento para identificar y definir el problema en la política fiscal, la cual determina y condiciona la estructura tributaria del Estado de Guatemala con sus consiguientes efectos en la sostenibilidad de los ingresos y el bien común.

1.2. Especificación del problema

¿Por qué la política fiscal del Estado de Guatemala no garantiza certeza jurídica al cumplimiento del bien común y sostenibilidad de los ingresos?

1.3. Formulación de la hipótesis

La investigación realizada, titulada “sostenibilidad de los ingresos y el bien común en la estructura tributaria del Estado de Guatemala” se fundamenta en la hipótesis siguiente:

En la medida que la política fiscal del Estado de Guatemala se oriente hacia una política impositiva progresiva, mayor será la certeza jurídica para el cumplimiento del bien común y la sostenibilidad de los ingresos tributarios.

1.4. Objetivo general

Determinar la naturaleza de la estructura tributaria del Estado de Guatemala y sus efectos en la sostenibilidad de los ingresos y el bien común.

1.4.1. Objetivos específicos

- a) Analizar cuáles son los orígenes de la política fiscal del Estado de Guatemala.
- b) Identificar y analizar legislación comparada en política fiscal y estructuras tributarias de los Estados de Guatemala, Colombia, México y Chile.
- c) Establecer e interpretar las consecuencias de la política fiscal del Estado de Guatemala en el bien común y la sostenibilidad de los ingresos.

Capítulo I

1. Surgimiento de la política fiscal en Guatemala

En la medida en que la economía de una sociedad responde a una política fiscal y una legislación impositiva progresiva o regresiva, en esa misma medida se podrá observar el comportamiento del crecimiento económico. En este sentido, se exponen a continuación los elementos teóricos generales del surgimiento de la política fiscal en Guatemala, con el interés de interpretar el papel que juega la misma en la sostenibilidad de los ingresos tributarios así como la relación que se quiere analizar posteriormente de este tema con el del bien común, medido por medio del Producto Interno Bruto, -PIB-, interpretado este como la valorización monetaria de la producción de bienes y servicios del país en un periodo de tiempo que generalmente es de un año.

1.1 Generalidades sobre política fiscal

La política fiscal es parte de la política económica, constituye una de las acciones que lleva a cabo el Estado conjuntamente con la política monetaria, para poder incidir en el fenómeno económico. El objetivo específico que funde en un mismo sentido entre otras, a las aludidas disciplinas científicas, es lograr el crecimiento económico. Siendo además importante que todas comparten aspectos jurídicos y legislativos que será preciso abordar, es relevante analizar cada ellas aun en forma sumaria, de manera individual, esperándose lograr una comprensión mejor, especialmente en lo concerniente a este apartado, es decir, a la política fiscal.

En efecto, la política fiscal, la política monetaria y la política económica derivan en un primer nivel de un análisis del concepto de economía. El término economía sirve para nombrar diferentes acepciones, de las cuales la más importante para esta investigación es aquella en la que se le determina como una ciencia.

Se trata según Estape (1981), de “una ciencia empírica consagrada al estudio y predicción de los fenómenos económicos” (p. 81). Entre estos fenómenos económicos a los que se hace referencia en la citada definición se encuentra precisamente el de crecimiento económico.

Crecimiento económico lo define Castillo (2011) como un “cambio cuantitativo o expansión de la economía de un país” (p. 3). Según los usos convencionales, el crecimiento económico se mide como el aumento porcentual del producto interno bruto (PIB) o el producto nacional bruto (PNB) en un año. Puede ocurrir de dos maneras: una economía puede crecer de manera extensiva utilizando más recursos (como el capital físico, humano o natural) o bien de manera intensiva, usando la misma cantidad de recursos con mayor eficiencia (en forma más productiva).

Cuando el crecimiento económico se produce utilizando más mano de obra, no trae como resultado el aumento del ingreso por habitante; cuando se logra mediante un uso más productivo de todos los recursos, incluida la mano de obra, trae aparejado un incremento del ingreso por habitante y la mejora del nivel de vida, como promedio, de la población. El crecimiento económico intensivo es condición del desarrollo económico.

Para lograr el indicado crecimiento económico, para el logro de la búsqueda del desarrollo económico de una sociedad como la guatemalteca, el Estado recurre a la ciencia económica y lo hace aplicando las diferentes disciplinas de las que, a su vez, se sirve esta, apareciendo en su orden primeramente la política económica.

El concepto de política económica remite a dos aspectos gramaticales que se juntan para nombrar un significado individual y relativamente diferente al que tendrían los términos en forma separada: política y economía.

Si realizamos un análisis gramatical del propio vocablo de Política Económica nos encontramos con dos significados del mismo que adquiere un lado interdisciplinario entre la Ciencia Económica y la Ciencia Política. Atendamos en

primer lugar al sustantivo, política, el cual hay que tomarlo en su acepción de «arte» o traza con que se conduce un asunto o se emplean los medios para alcanzar un fin determinado. Es el término que da carácter para poder tomar decisiones y dota a la economía de un rasgo dinámico, que le permite actuar frente a la realidad y tener la posibilidad de adaptación a cualquier cambio social... En segundo lugar, el adjetivo, económica, viene a completar el significado, y es que la toma de decisiones se realiza sobre el entorno económico y social. En suma, pues, la interrelación entre política y economía, permite concebir el término Política Económica. (Orduna, 1985, p. 142)

De manera que, la política económica será una rama de la ciencia económica, por ende puede interpretarse a su vez como una disciplina científica, pero que en resumen representa el estudio del “conjunto de instrumentos, procedimientos y medidas que se aplican en un sistema político para controlar el crecimiento económico (Nadal, 2002, p.168).

Por otro lado, los estudios económicos en los Estados como el guatemalteco no tienen la relevancia que si tienen en otros y con bastante independencia de las decisiones o políticas económicas que toman sus gobernantes. En tal virtud, la política económica existe como estudio, como ciencia, como disciplina científica por un lado, y por otro como decisión de los entes de poder en una sociedad. A estas decisiones que se tornan relevantes en cuenta a sus ejecutorias, es lo que se puede concebir como la otra forma de la política económica: como actividad.

El Estado debe diseñar un conjunto de medidas que aplicará y que tendrán resonancia en el ámbito económico y a esto se le denomina especialmente política económica. En consecuencia, se tiene que la política económica es una actividad decisional del Estado que se aplica a los procesos económicos y que consecuentemente es una medida que afecta a la sociedad en sus procesos económicos pero que el gobierno toma con base en el ejercicio de su poder; y de ahí, su carácter de político. Orduna indica sobre la base de lo expuesto, que política económica es:

Actividad que consiste en el empleo por parte de los diferentes centros de poder públicos como privados de medios de acción sobre el sistema económico para la consecución de unos fines dotados de valor político, es decir, de fines que tienen cierta relevancia desde el punto de vista de la sociedad en su conjunto y de lo que se considera su buen gobierno (Orduna, 1985, p. 143).

Es importante, para esta investigación, establecer con cierta precisión la definición de política económica, pero más especialmente resulta relevante determinar que esta rama de la ciencia económica se compone o se sirve a su vez de otras disciplinas, particularmente por la complejidad de los fenómenos económicos. En este sentido, la política económica tiende a emplear entre otras a la política fiscal y política monetaria.

En la mayoría de economías del mundo, el gobierno y los bancos centrales realizan una serie de medidas de política económica que son objeto de discusión y análisis, porque involucran cambios para los agentes que intervienen en los mercados. Las políticas se enmarcan en el campo fiscal, monetario y cambio, e involucran instrumentos como el presupuesto público, la oferta de dinero y los tipos de cambio (Beltrán, 2008, p.20).

Como puede apreciarse, la política económica debe abordar el estudio de los fenómenos económicos, desde un punto de vista multidisciplinario, por cuanto son diferentes elementos los que debe incluir en su análisis para plantear una política general de Estado en el ámbito económico. Por consiguiente, como se indicó anteriormente, entre estos componentes puede nombrarse a la política fiscal.

Habiendo expuesto hasta este punto, los conceptos de economía y política económica, derivados uno del otro y de este a su vez el de política fiscal, es procedente ahora analizar este último, por cuanto comporta especialmente el objeto del presente capítulo.

La política fiscal es como indica Sachs (2002) “rama de la política económica que

trata del ahorro e inversión del gobierno, que comprende las decisiones sobre el gasto, los impuestos y el endeudamiento del sector público" (p.43).

Son tres los elementos importantes en la anterior cita: gasto, impuestos y endeudamiento público. Resultan relevantes por cuanto sirven para describir la actividad política del Estado en cuanto al abordaje del fenómeno económico y el control del crecimiento económico.

En efecto, el Estado debe tomar medidas con la pretensión de determinar el alcance del crecimiento económico, en cuanto al gasto público por cuanto cada decisión al respecto puede generar dificultades y vicisitudes en cuanto a un plan de desarrollo. Además, debe concretar su política tributaria en particular, para garantizar los ingresos tributarios adecuados y poder financiar el indicado gasto público. Y en caso de existir brecha entre un concepto y otro, como es usual en los presupuestos de América Latina, debe recurrir a la toma de decisiones en cuanto al endeudamiento público.

Navarra explica a su vez el contenido de la política fiscal, como se puede apreciar en la siguiente cita:

La política fiscal se puede entender como un conjunto de medidas relativas al régimen tributario, al gasto público, al endeudamiento público, a las situaciones financieras de la economía y al manejo por parte de los organismos públicos, tanto centrales como paraestatales y en todo el ámbito nacional y en lo referente a todos los niveles de gobierno (federal, estatal y municipal (Navarra, 2015, Pág. 13).

Los elementos importantes para destacar en esta definición son: régimen tributario, gasto público, endeudamiento público, situaciones financieras de la economía y organismos públicos. En cuanto a los primeros tres conceptos (régimen tributario, gasto público, endeudamiento público), se puede establecer que cada uno conduce a tres elementos diferentes de análisis y que precisamente corresponden a actividades específicas de la política fiscal en general: política tributaria, política de gasto público y

política de endeudamiento.

1.2. Definición de política fiscal

El concepto de política fiscal se compone de dos palabras contentivas de significado cada una por su lado; no obstante, al conjugarse estas dos palabras forman una denominación más específica con la cual se nombra a la ciencia que se expone a continuación y que es preciso describir en sus elementos más generales, para poder aplicar sus diferentes herramientas técnicas en el estudio de la sostenibilidad de los ingresos y el bien común en la estructura tributaria del Estado de Guatemala.

Para entender de manera más técnica los términos que dan origen a la denominación de esta ciencia: política y fiscal, es preciso primeramente hacer referencia a cada uno por separado y en su sentido general.

Por política se entiende en sentido amplio lo que a su vez establece el Diccionario de la Real Academia Española -DRAE-, (2016) “Ciencia que trata del gobierno y la organización de las sociedades humanas, especialmente de los estados” (p. 823).

Los elementos de esta definición son: ciencia y que el objeto de esta es el gobierno y organización de las sociedades humanas. La definición carece del concepto poder y además omite referirse a la política como actividad o medida derivada de su ejercicio y praxis.

Según un diccionario más aplicado a ciencias sociales, políticas y jurídicas, Ossorio (2014) quien a su vez cita a Carlos Ollero, define el término política como: “la actividad que se propone la realización, mediante el poder, de un orden de convivencia libre y voluntariamente admitido.” (p. 744). Los elementos que ofrece esta definición a su vez son: actividad, y como objeto de esta la convivencia libre y voluntariamente admitida; pero especialmente que se logra por medio del poder.

Aunque incluye algunos de los elementos que en forma amplia no contiene su significación, debe sin embargo notarse que se trata de una definición sin tomar en cuenta a la política como ciencia.

Por aparte, Berdaú (2014), en la misma obra citada en el párrafo precedente, indica que política es la:

Actividad ya desarrollada por los gobernantes, ya por la sociedad con miras a ocupar funciones de dirección, de donde se deriva que la política capta los fenómenos en su aspecto dinámico, en lo que atañe a la actividad dirigida tanto a la conquista como al ejercicio del poder. (p. 744)

Esta definición incluye entre los elementos teóricos que usan para describir al objeto que la motiva, a la política como actividad y se concentra en el tema de la conquista y ejercicio del poder.

No obstante que constituyen un hecho el significado de estos últimos términos, los mismos refieren un aspecto de la política como práctica y no como ciencia, como medida gubernamental, o como actividad en el ejercicio de los asuntos de Estado y en pleno uso del poder que le confieren las leyes, especialmente en cuanto al gobierno de autoridades electas legítimamente.

La política en la praxis, ciertamente representa el fenómeno de la lucha de los conglomerados por alcanzar el poder, como acostumbran a nominar a esta voz autores como Maurice Duverger; sin embargo, a efectos del presente estudio se reconoce a la política como ciencia y especialmente como actividad o medida que desarrollan las autoridades de gobierno en un Estado determinado en ocasión de la organización y libre convivencia de la sociedad y en pleno uso del poder conferido por la ley.

Por otro lado, se encuentra el término fiscal. Este se define en sentido amplio como actividad: "Del fisco o relacionado con la hacienda pública" (DRAE, 2016, p. 576). A su

vez el mismo diccionario citado indica por fisco: “Conjunto de haberes, bienes y rentas pertenecientes al Estado” (DRAE, 2016, p. 576). Como resulta evidente, en sentido general la palabra fiscal alude a fisco y este a su vez a los bienes y rentas del Estado. Los elementos teóricos con que se construyen ambas significaciones son: hacienda pública, bienes y rentas del Estado.

En esta dirección, Ossorio (2014) expone que el término fisco: “hace referencia a todo lo concerniente al erario o tesoro público (fisco)” y, a su vez: “Se entiende por fisco en las legislaciones modernas, el patrimonio estatal” (p. 420). Los elementos con que se construye esta definición son: tesoro público y patrimonio estatal.

Si para definir el concepto de política fiscal bastara con describir cada una de estas dos palabras, entonces se podría aseverar que se trata de: ciencia, medida o actividad del ejercicio de los asuntos de Estado en pleno uso del poder que le confieren las leyes, y que se llevan cabo en torno al patrimonio estatal, sus bienes y sus rentas. Sin embargo, tal definición, aunque práctica requiere de un trabajo más elaborado para puntualizar el significado de este concepto.

En tal virtud, política fiscal según Ramos (2015) es: “toda aquella intervención deliberada de los gobiernos en la actividad económica (vía gasto público y vía impuestos) para conseguir el pleno empleo y la estabilidad de precios de una forma más o menos rápida” (p.18). Esta definición incluye entre otros, los siguientes elementos: intervención de gobierno, actividad económica, gasto público e impuestos, para la estabilidad de precios.

Antes de ofrecer una definición sobre política fiscal, Ramos (2015) indica que la misma constituye: “(...) cambios discretionales en los gastos públicos y/o en los impuestos, acordados por los responsables de la política económica y con el fin de lograr determinados objetivos macroeconómicos, constituyen lo que se denomina la política fiscal” (p. 2).

Por lo que, como puede observarse, la política fiscal puede ser concebida como cambios discrecionales en gastos públicos e impuestos derivados de la política económica que pueden decidir los entes responsables de tal actividad estatal, pero con el fin de lograr objetivos macroeconómicos. La palabra clave en este sentido, la comporta el término macroeconómico.

Por ello, se confirma que la política fiscal es en realidad una intervención del Estado en asuntos de actividad económica. Sin embargo, la definición citada resulta precisa al momento de dar por sentado que esta actividad se hace para lograr especialmente la estabilidad de precios.

1.3. Política fiscal expansiva y política fiscal contractiva

Con el propósito de caracterizar la política fiscal del Estado de Guatemala, es preciso exponer algunas herramientas teóricas acerca de las clases de política fiscal que pueden presentarse en la práctica del manejo de las finanzas públicas por parte del Estado.

Por consiguiente, se analizan primeramente dos clases concretas de política fiscal: expansiva y contractiva.

1.3.1 Política fiscal expansiva

Es la política fiscal que le produce déficit al presupuesto estatal. En efecto, es aquella situación que se refleja en el presupuesto del Estado, cuando el gasto público es mayor que los ingresos tributarios.

(...) genera un déficit en los Presupuestos de Estado (es decir, una situación en que el gasto público es superior a los ingresos fiscales) que se financia mediante

la emisión de deuda pública. Los mecanismos a usar son: 1) aumentar el gasto público, para aumentar la producción y reducir el paro, o 2) aumentar el gasto privado, bajando los impuestos para aumentar la renta disponible de los agentes económicos privados, lo que provocará un mayor consumo de las personas y una mayor inversión de las empresas (en definitiva, un aumento de la demanda económica). Se denomina ‘expansiva’ porque se ejecuta para estimular el crecimiento económico y crear empleo. (Vicente Ramos, 2015, pág. 4).

Para determinar si la política fiscal del Estado de Guatemala es expansiva, únicamente basta con hacer el balance que sugiere la doctrina en la cita anterior, y como es lógico determinar que los ingresos fiscales de Guatemala, como se podrá apreciar más adelante, no han logrado cerrar la brecha con el gasto público.

1.3.2. Política fiscal contractiva

Es lo contrario de la política fiscal expansiva. En este caso, en el de la política fiscal contractiva, el gasto público es inferior al monto de los ingresos fiscales, lo que es apreciable en el presupuesto del Estado.

(...) genera un superávit en los Presupuestos del Estado (es decir, una situación en que el gasto público es inferior a los ingresos fiscales). Los mecanismos son los contrarios que en la expansiva: 1) reducir el gasto público, para bajar la demanda y por tanto la producción, o 2) reducir el gasto privado, subiendo los impuestos para que los ciudadanos tengan una renta menor, disminuyan su consumo y, con ello, la demanda económica. Se ejecuta cuando la economía conoce un período de excesiva expansión y tiene necesidad de frenarse para evitar el aumento de los precios (inflación). (Vicente Ramos, 2015, pág. 4).

Se trata en suma de lo contrario a la política fiscal expansiva, como indicaba anteriormente. Si en ésta última el gasto público supera al ingreso tributario, en la política

fiscal contractiva ocurre a la inversa porque el gasto público se contrae.

De las dos clases de política fiscal expuestas en este apartado, es procedente determinar y caracterizar la que presenta el Estado de Guatemala, siendo predominante el hecho donde el gasto público ha sido superior a la capacidad de los ingresos tributarios.

1.4. Política fiscal regresiva y política fiscal progresiva

Aunque ciertamente este tipo de clasificación de la política fiscal también puede contribuir a caracterizar la del Estado de Guatemala, esta categorización se explica de mejor forma al interpretar que se trata de la forma en que se aplican los impuestos.

1.4.1. Política fiscal regresiva

En otras palabras, una política fiscal regresiva es la que aplica impuestos regresivos en mayor proporción; y por ende, una política fiscal progresiva es la que aplica impuestos progresivos en mayor proporción. En tal orientación, es más importante determinar el significado de impuestos regresivos y de los progresivos.

Los impuestos regresivos son aquellos que se aplican a la generalidad de los contribuyentes, sin distinguir capacidad de pago. Se trata de una legislación tributaria que no observa el principio constitucional de capacidad de pago (artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala).

La regresividad impositiva, en su forma más generalizada, consiste en que los impuestos se cobran a todas las personas naturales o jurídicas por igual; es el pago de un impuesto de proporción fija, es decir, que la tarifa pagada en concepto de impuesto no tiene relación con la capacidad económica de las personas. La política fiscal regresiva parte del supuesto de que no existe jerarquización en los ingresos de las familias de manera que una persona pobre o una rica pagará la

misma cantidad de dinero en concepto de impuesto (Cruz Recinos, 2005, pág. 57).

1.4.2. Política fiscal progresiva

Los impuestos progresivos por el contrario, se establecen sobre la base del principio de capacidad de pago del contribuyente, así “quien gana más, paga más”.

Progresividad es un concepto que normalmente se aborda desde la dimensión de los ingresos del sector público. El postulado principal de la progresividad consiste en el criterio de que paga más quien más ingresos tiene en sus actividades, tanto en términos absolutos como relativos al ingreso. El objetivo principal de la progresividad de la política fiscal es la redistribución del ingreso. (Cruz Recinos, 2005, pág. 58).

Hasta aquí, se han abordado conceptos teóricos explicados por la doctrina con la pretensión de generar los suficientes elementos fundamentales de conocimiento para interpretar la política fiscal, sin embargo, es preciso establecer previo a revisar la estructura tributaria del Estado de Guatemala, el aspecto jurídico de la política fiscal. Por tanto, es necesario relacionar el tema del Derecho Tributario o Derecho Fiscal con el de política fiscal y de paso establecer la distinción conceptual del primero de los mencionados con el de Derecho Financiero.

1.5. Derecho tributario y derecho financiero

Para algunos autores, el derecho tributario, es considerado como el conjunto de normas y principios que regulan los impuestos. Monterroso (como lo indica Villegas, 1997) “(...) El Derecho Tributario es la rama del Derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos

normándolos en sus distintos aspectos” (p.4). Como bien se indica, es la diversidad de legislación que el Estado posee para la creación de impuestos o cargas tributarias.

En el mismo sentido, Monterroso (como citó Carlos Giuliani Fonrouge, 1970) “El Derecho Tributario o Derecho fiscal es la rama del Derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares (...)" (p. 4). Como lo indican, el derecho tributario constituye un conjunto de normas que regulan la pluralidad de relaciones jurídicas, derechos, otorga potestades, atribuciones y deberes que emanan de la relación legal en concepto de tributos, que surge entre el sujeto pasivo u obligados frente al Estado por medio de los entes rectores de la materia.

Nájera (de acuerdo con de la Garza 2006) “(...) Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares (...)" (p. 16). Como es evidente, los autores hacen referencia a que el derecho tributario para su obligatoriedad en cuanto a la exigencia de tributos y demás obligaciones que puedan derivarse del incumplimiento del pago; la relación jurídica tributaria debe surgir entre un acreedor y deudor, un sujeto activo y un sujeto pasivo, fisco y contribuyente.

El tratadista Carlos María Giuliani Founrouge, citado por Jorge Mario Castillo González lo define así:

El Derecho Tributario o Derecho Fiscal es la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: Como actividad del Estado en sus diversas manifestaciones, como actividad del Estado en las relaciones con este con los particulares y en las que se generen entre estos últimos. (p. 29)

En relación con la definición de derecho tributario, se puede enunciar entre otras que es el conjunto de normas jurídicas de derecho aplicable (positivo) que tienen por objeto desarrollar la disposición obligatoria de cualquier tributo (Alveño (2013).

Otro criterio compartido es que el derecho tributario se complementa con el derecho financiero; debido a que este último regula la normativa positiva de la actividad financiera del Estado y de las instituciones públicas; estudiando consecuentemente el derecho tributario. En relación con sus diversas aplicaciones, por ejemplo: La relación entre el sujeto activo y sujeto pasivo (Monterroso 2017).

En ese mismo enfoque está orientada la definición de Derecho Fiscal; como lo hace Barracuda (1995): “el conjunto de normas y principios de derecho que regulan la actividad jurídica del fisco y su relación con los particulares” (Pág. 46).

Con base en lo anterior es posible afirmar que, siendo el Derecho un instrumento de las autoridades Estatales para la consecución de sus fines y el ordenamiento de actividad de administración de la cosa pública, es procedente a la vez afirmar que este instrumento resulta coherente con los intereses de quienes ejercen el poder público y en tal razón, el derecho tributario o fiscal responde a la política fiscal de quien detenta el poder.

Sin embargo, este hecho no es peyorativo de ningún sistema fiscal, por cuanto es de esa manera que se caracterizan dos situaciones concretas: primero que la política fiscal es una actividad decisional del Estado y que esta responde a la orientación política de las autoridades que ejercen en el poder y por cuyo acaecimiento, el derecho es la herramienta útil para que los grupos elitistas de un Estado, puedan ejecutar su política fiscal. Esta última precisa del derecho tributario o fiscal.

Lo acotado con anterioridad permite establecer que el Derecho Financiero se manifiesta como una disciplina cuyo estudio comprende el análisis y la evolución del conjunto de normas jurídicas que regulan la obtención por parte del Estado, así como la

gestión y erogación de los recursos económicos para su sostenimiento.

Como lo describe Alveño (2013):

Si el Derecho Financiero trata la cuestión del patrimonio del Estado de manera global, es decir, desde el punto de vista macroeconómico, ya que en él quedan incluidos todos los bienes del Estado y la cuestión de los ingresos y gastos públicos, es indudable que las relaciones del Derecho Tributario, cuyo objeto de estudio son los tributos con todas sus incidencias, es mucho más cercana que con las otras disciplinas jurídicas que forman el universo del Derecho. (pág. 30)

Habiéndose analizado el marco teórico que corresponde al estudio de la política fiscal y particularmente su génesis de la política económica; se cuenta con el instrumental teórico jurídico para comprender la evolución de esta política en el Estado de Guatemala.

1.6. Evolución de la política fiscal en Guatemala

Su indagación con la finalidad de realizar una descripción y análisis del origen de la tributación en el Estado de Guatemala, este planteamiento busca situar en el contexto histórico, jurídico y socioeconómico el surgimiento de la política fiscal. Esta evolución se enfoca en función de los períodos o etapas de su desarrollo, para tales efectos se clasifica en: a) La sociedad maya, 1000 a.C - 1524 d.C; b) El régimen colonial, 1524-1821; c) La época independiente, 1821-1944; d) El periodo contemporáneo, 1944 -2018. (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales -ICEFI-, 2007).

1.6.1. Régimen maya

En el sureste de Mesoamérica, región comprendida entre los ríos Pánuco y Sinaloa, al norte de México, y la península de Nicoya en Costa Rica, surgió y evolucionó hace miles de años la civilización Maya, sociedad que se extendió en un territorio

comprendido en la actualidad por los Estados de Guatemala, El Salvador y Belice. El área cultural maya se divide para su estudio en tres regiones geográficas: tierras altas, tierras bajas y periferia sur, y en tres períodos diferenciados por los rasgos distintivos de la cultura material: Preclásico (1000 a.C–300 d.C), Clásico (300–900) y Postclásico (900–1520). (ICEFI,2007).

1.6.1.1. Período preclásico

Los últimos tres siglos del período preclásico constituyen el marco temporal para el desarrollo de una organización social compleja, la formación de grandes centros urbanos con arquitectura monumental, el surgimiento o consolidación de economías regionales, la formación de instituciones políticas y el afianzamiento de relaciones sociopolíticas entre las diferentes unidades políticas autónomas. De este periodo, hay evidencias sobre el aparecimiento de diferentes grupos de élites, que posiblemente interactuaban entre sí, y de liderazgo político centralizado. (ICEFI, 2007).

De acuerdo con estudios especializados, en el periodo preclásico se establece que hay evidencia arqueológica sobre comercio y, en consecuencia, de intercambio entre la civilización de las tierras altas y la costa del pacifico. Se infiere que el intercambio tenía como base el cacao y a su vez funcionaba como medio de pago en el mercado. (ICEFI, 2007).

Es a partir del aparecimiento del cacao como base del intercambio lo que, en cierta medida, le da el carácter de moneda, pues en la economía moderna la o las monedas funcionan como medio de pago. El principio anterior puede ser la base del surgimiento del tributo, el cual estaría determinado por la actividad comercial.

1.6.1.2. Período clásico

Este periodo se marca por el auge de la civilización maya, en este se han encontrado evidencias arqueológicas sobre la tributación entre los mayas. A pesar del

desarrollo tecnológico en la epigrafía, la información sobre el tributo es escasa y en alguna medida especulativa. La evidencia arqueológica del período clásico ha permitido establecer el desarrollo de actividades de producción, comercio e intercambio local e interregional que proveían a cada unidad política autónoma de los bienes necesarios para su subsistencia. En ese contexto surgió otra actividad económica de gran importancia, el tributo; también se puede considerar la participación en las guerras de conquista una forma de tributo.

En el ámbito local, se supone que los señores recibían de los miembros del común tributo, principalmente en especie, por medio del trabajo en la agricultura y en las obras de construcción masiva; la organización política de la sociedad se basaba en la consolidación de los estados gobernados por “señores sagrados”. (ICEFI, 2007).

1.6.1.3. Período postclásico

Para los arqueólogos, el auge cultural de la civilización maya del período clásico, se contrapone a la decadencia presentada en el período postclásico; en este período los centros ceremoniales ya no muestran el desarrollo arquitectónico monumental del período anterior; es notoria la falta de monumentos con textos jeroglíficos o cualquier otro tipo de texto, por destrucción de documentos ocasionados por la conquista en sus años iniciales.

La economía continuó apoyándose en sistemas de comercio e intercambio, generalmente de larga distancia, de materias primas y productos manufacturados; a pesar de la decadencia existió un fuerte mercado de sal, cacao, algodón, tintes y otros productos.

La guerra de conquista y el tributo se volvieron más importantes para el sostenimiento de cada linaje. También se ha especulado que las unidades políticas de este período, antes de depender de la exacción del tributo, basaron sus economías en el

control y la redistribución de intercambio de bienes que servían como moneda, especialmente el cacao.

En este periodo un rasgo de la organización política de la sociedad maya es la sustitución del poder centralizado en el “señor sagrado”, por un sistema de gobierno dominado por el “concejo”, es decir, un gobierno conjunto sustentado en el linaje. (ICEFI, 2007).

1.6.1.3.1. El tributo

El estudio de la organización económica de las unidades políticas autónomas mayas depende de la evidencia arqueológica que, no obstante, hace poca referencia a los aspectos económicos, excepto algunas relacionadas con el tributo.

La investigación sobre las actividades económicas entre los mayas inició en los años sesenta y setenta del siglo pasado con el estudio de los patrones de asentamiento, que abrió el campo para el análisis del comercio, los sistemas de intercambio local (mercados) y la producción artesanal. (ICEFI, 2007).

Investigaciones recientes han demostrado la existencia de sistemas económicos complejos y variados en donde la actividad económica tenía dos componentes básicos, producción e intercambio.

Además, hay que tomar en cuenta el impacto de la guerra sobre la economía, ya fuera por el botín, los prisioneros (fuerza de trabajo) o el tributo. Estas características generales deben matizarse según la región o la unidad política autónoma según el caso, pues mientras algunas dependían en gran medida del intercambio de bienes (sal, obsidiana, cacao) otras basaron su subsistencia en el tributo. (ICEFI, 2007).

Según ICEFI (2007):

De los bienes de intercambio el cacao era el máspreciado, los granos de cacao podían ser tostados y almacenados y su transporte era relativamente sencillo. De ahí que pudiera haber funcionado como un medio de intercambio en el mercado. El cacao también se encuentra entre los “artículos de lujo” que pudieron haberse utilizado como tributo, a la par de la jadeíta, el algodón y las plumas de quetzal (pp.23 y 24).

En general, se puede determinar que la civilización maya para satisfacer sus necesidades, principalmente los que pertenecían al linaje o elites, las pudieron haber mitigado a través del tributo, el cual consistía en impuestos o tributo representado por bienes y alimentos, asumiendo que dicha obtención por intermedio del trueque o el comercio en los mercados.

1.6.2. Régimen colonial, 1524 a 1821

El proceso de conquista y colonización española de América supuso para la Corona un esfuerzo organizativo y administrativo de grandes dimensiones que implicó el trasplante o la creación de nuevas instituciones que facilitaran el control político y económico de las Indias, nombre con el que se conocieron los dominios españoles en el continente americano. La conquista del actual territorio de Guatemala, ocupado entonces por diversos pueblos organizados en unidades políticas diferenciadas, K'iche's, Kaqchikeles, Tz'utujiles, Mames y Poqomames entre otros, inició en febrero de 1524. (ICEFI, 2007, p.2).

Estos pueblos coexistían en un espacio dominado por las tensiones y las rivalidades políticas. Los intentos de establecer alianzas con el propósito de enfrentar juntos a los invasores fracasaron debido a la fragmentación política. En el lapso de dos meses los españoles conquistaron y sometieron por guerra o por alianza efímera a los grupos indígenas más importantes. Durante sus primeras etapas, el aparato político administrativo del régimen colonial en las Indias pasó por un proceso de ajuste y

reacomodo, producto de la expansión en territorios desconocidos. (ICEFI, 2007, pp. 2 y 3).

A esta caótica primera etapa de descubrimiento y conquista, que cronológicamente abarcó alrededor de 40 años, le siguió un período de consolidación de las instituciones necesarias para asegurar la permanencia del nuevo régimen, que a mediados del siglo XVI ya presentaba cierta estabilidad institucional.

Los primeros años fueron una etapa de *laissez-faire* (dejar hacer y dejar pasar) que llegó a su fin cuando la Corona emprendió la “conquista burocrática” de sus posesiones en América. En ese sentido, la Audiencia fue el instrumento clave para asegurar el dominio regional sobre las colonias. La organización del territorio era vital para afianzar la presencia del Estado español. La Corona organizó dos vastas jurisdicciones políticas en las Indias, los virreinatos de Nueva España y Perú. (ICEFI, 2007, p.3).

La instalación de la audiencia en Centroamérica fue producto de las Ordenanzas de Barcelona o Leyes Nuevas (1542). La Audiencia de Guatemala tenía carácter pretorial pues su presidente era al mismo tiempo gobernador y capitán general. De ahí que el Reino de Guatemala fuera una entidad política relativamente autónoma, aunque nominalmente era parte del Virreinato de la Nueva España.

En la segunda mitad del siglo XVIII se introdujeron las reformas borbónicas que perseguían la reestructuración del imperio. El nuevo sistema administrativo, más simple y centralizado, tenía como propósito la consolidación del poder para aumentar la autoridad del Estado español.

En Centroamérica las reformas perseguían estimular el comercio e intercambio, limitar el poder de la Iglesia católica, modificar la administración territorial y reformar la estructura impositiva. La economía de la región entró en un proceso de inserción en la economía europea, caracterizada a partir del siglo XVI por la expansión del comercio y

del mercado, que culminó a mediados del siglo XVIII y que precedió a la revolución industrial del siglo XIX.

El Reino de Guatemala no contaba con los recursos necesarios que le permitieran la inserción en el mercado europeo a través de metales preciosos, productos agrícolas o materias primas. Fue gracias a la producción de añil que el reino empezó tardíamente (siglo XVII) este proceso. La lejanía de las principales rutas de comercio e intercambio y lo magro de las exportaciones contribuyeron a que la región se volviera una zona periférica y marginal del imperio español.

El sistema económico se fundamentó en la explotación de la fuerza de trabajo indígena, institucionalizada por la encomienda, que permitió al conquistador/colono, a la Corona y a la Iglesia Católica asegurar los recursos que les permitieron, guardando las proporciones del caso, los ingresos necesarios para afirmar su presencia en la región.

El tributo, reconocimiento de la relación de dominación aplicado a la población indígena, evidencia el nacimiento de un sistema tributario basado en una política discriminatoria y regresiva. El tributo era parte fundamental de la economía. Esta dependencia ejerció una presión considerable sobre la población indígena, pues el ingreso debía mantenerse a pesar de epidemias, malas cosechas o desastres naturales.

El pago del tributo en especie servía como base para el comercio pues ponía en circulación gran cantidad de bienes de consumo: maíz, trigo, algodón, madera, cacao e hilados y tejidos, que se vendían en subastas públicas. En suma, los productos comerciales para exportación (cacao y añil) y la fuerza de trabajo indígena fueron las bases de la organización y reproducción de una débil economía interna. (ICEFI, 2007).

El incremento de las presiones económicas sobre la población se tradujo en manifestaciones de resistencia indígena a lo largo del período colonial. Cuando la presión ejercida sobre los indígenas se volvía insoportable, ocurrían estallidos de violencia, levantamientos o motines. El aparato colonial español abundaba en mecanismos que

permitían la explotación del indígena pues se había construido sobre la base de esa explotación. De ahí que las revueltas, alzamientos o motines se volvieran parte inherente del sistema en la medida en que las causas que los provocaban no desaparecieron.

En el Reino de Guatemala se implementaron los mismos impuestos que en el resto del continente y la real hacienda por intermedio de la Casa de Contratación, entidad responsable de la organización y recaudación de los fondos, contabilizaba una veintena de ramos comunes (impuestos destinados a cubrir los gastos de funcionamiento de la administración local) y alrededor de quince de los llamados ramos particulares, usualmente con un destino concreto. (ICEFI, 2007).

Entre los primeros, los más importantes en lo que a ingresos se refiere fueron el tributo y la alcabala. Les seguía el quinto real y otros de menor cuantía, como el papel sellado, el aguardiente y la pólvora. Los ramos particulares incluían todos los ingresos que pertenecían por derecho a la Corona, por ejemplo, los oficios vendibles, la media anata, las bulas de la Santa Cruzada y el noveno real, es decir, la parte del diezmo que le correspondía al rey.

Importante acotar que las recaudaciones de los monopolios del Estado, particularmente el tabaco se incrementó con sostenibilidad a finales del siglo XVIII, llegando a representar en el último quinquenio del período colonial, la principal fuente de ingresos. (ICEFI, 2007).

El desorden burocrático y la mala administración de los recursos existentes llevaron eventualmente al endeudamiento y a una permanente crisis fiscal, que no pudo ser solucionada por las reformas borbónicas de finales del siglo XVIII. Si se acepta que una pobre recaudación fiscal incide en el desempeño del gobierno y eventualmente en su control del poder, pues la escasez de recursos financieros limita su capacidad para hacer cumplir sus propias reglas, entonces se entiende que la bancarrota del Reino de Guatemala jugara un papel clave en el momento en que las élites decidieron la independencia de España. (ICEFI, 2007)

1.6.3. Régimen independiente

La narrativa de la época independiente se basa en tres períodos que comprenden: de 1821 a 1870, de 1871 a 1943 y de 1944 a 2018, este último periodo se identifica como el período contemporáneo.

1.6.3.1. Período de independencia 1821 a 1870

A partir de la independencia los primeros problemas que tuvo la República fue el financiero y por ende con afectación en la hacienda pública lo que propició crisis fiscal. Además, la época se caracterizó por un caos político principalmente ocasionado por la élite independista integrada por liberales y conservadores.

Siendo la crisis regional, en esa misma data Centroamérica no contaba con la base financiera adecuada para empezar su vida independiente; el problema se resumía en encontrar una forma de captar recursos sin levantar la ira de la ciudadanía en el contexto de una economía deprimida. El tratamiento de la crisis determinó la formulación de diversas medidas fiscales, las cuales no fue posible implementar debido a la inestabilidad política, liquidez financiera y débil estructura administrativa heredada del período colonial. Posterior a esta etapa se instaló un sistema de gobierno federal (1823-1840), que eventualmente se disolvió debido a las contradicciones políticas, una economía precaria y un sistema financiero que siempre estuvo al borde del colapso. (ICEFI, 2007).

Uno de los argumentos que se presentan, al discutir el fracaso del proyecto federal, además de las circunstancias políticas, consiste en señalar la incapacidad de la Federación para llevar a la práctica las medidas que le permitieran crear la base financiera necesaria para asegurar su existencia. El sistema impositivo federal destinó al sostenimiento de la República los ingresos provenientes del monopolio del tabaco, alcabala marítima, correos y pólvora. Los ingresos de estas cuatro rentas no eran reportados en su totalidad a la caja central de la federación, aun cuando eran recaudados por las autoridades locales.

Ante la escasez de ingresos, la práctica del préstamo forzoso a particulares y a entidades internacionales de crédito se volvió común para satisfacer las necesidades más urgentes de la República, cabe citar a Alveño (2013):

(...) el primero ocurrió en 1823, cuando el gobierno federal necesitaba seis mil pesos para el equipamiento de la tropa que custodiaría los puertos del Atlántico. Ciento nueve comerciantes contribuyeron con diversas cantidades para cumplir con el requerimiento [...] El gobierno federal, debido a la precariedad de las rentas, recurrió a la firma inglesa Barclay, Herring & Richardson, como agente para captar un préstamo de siete millones de pesos, de los cuales la Federación sólo recibiría cinco (...). (p.207)

Durante el periodo (1831-1838) con la elección como Jefe de Estado de Mariano Gálvez, surge un gobierno liberal, que trató de implementar un programa de reformas con miras al desarrollo económico y social. Este gobierno promovió medidas, como la expropiación de los bienes eclesiásticos, la exclaustración de las órdenes religiosas, la abolición del diezmo, la autorización del matrimonio civil y la legalización del divorcio, las cuales no fueron aceptadas y por consiguiente rechazadas por los grupos conservadores y minorías de la época.

En el periodo de gobierno de Mariano Gálvez se aplicaron diversas medidas para el fortalecimiento de la hacienda pública del Estado de Guatemala; los ingresos por concepto de alcabala, tabaco, aguardiente y chicha eran los más importantes, percibiendo además, ingresos por papel sellado los cuales no eran tan significativos como los anteriores. Entra en vigor el reglamento para la administración de las rentas del Estado, que regula una tasa del cuatro por ciento (4%) en las ventas y trueques de todos los frutos y efectos que se comerciaran en el territorio (alcabala interior), con algunas excepciones.

Entre las medidas económicas, los incentivos a los cultivos de la grana o cochinilla y del café, la construcción de caminos o la mejora de los existentes y la colonización por

medio de la inmigración. Es en este gobierno donde ya se registran impactos negativos sobre la recaudación fiscal derivado del contrabando. (ICEFI, 2007).

No obstante la vigencia de las disposiciones fiscales y recaudación de los diversos tributos, el gobierno de Mariano Gálvez no contó con los ingresos necesarios para solventar los compromisos del Estado y por lo tanto las necesidades de la población, situación condicionante para identificar y poner en práctica nuevas medidas para contrarrestar el déficit en los ingresos. La medida adoptada para contribuir a revertir dicha situación consistió en recurrir una vez más al cobro de una contribución directa o “capitación” que consistía en el cobro de doce (12) reales anuales a todos los varones comprendidos entre los 18 y los 46 años de edad y que contribuiría directamente a la caída del gobierno. (ICEFI, 2007).

La caída de Mariano Gálvez dio paso para la disolución de la Federación Centroamericana y con ello la institución de las cinco Repúblicas centroamericanas, bajo regímenes liberales o conservadores. El periodo de gobierno conservador se enmarca en los años (1838-1871), en este la Asamblea Constituyente promulga en diciembre de 1839 la Declaración de los derechos del Estado y sus habitantes, documento que contiene los elementos fundamentales del conservadurismo que imperó en los siguientes treinta años.

Las obligaciones tributarias de los ciudadanos se establecieron en el sentido que todos igualmente están obligados a contribuir para los gastos públicos; más las contribuciones deben ser generales, y calculadas de modo que cada uno aporte para el sostenimiento de la administración, según su respectiva capacidad.

En 1840, se funda la administración de rentas, los ingresos ordinarios estaban constituidos por la alcabala marítima, la alcabala interior del dos por ciento (2%) y cuatro por ciento (4%), los ramos de aguardiente y chicha, impuestos sobre papel sellado, carne y venta de tierras, el estanco de nieve y el asiento de gallos.

La situación hacendaria durante el período conservador no varió pues el erario siguió teniendo en la alcabala y las bebidas embriagantes sus principales fuentes de ingresos. Sin embargo, la suma de los recursos obtenidos no era suficiente para cubrir las necesidades de la administración y, en consecuencia, el gobierno recurrió continuamente a las contribuciones de los ciudadanos. Adicionalmente, el endeudamiento externo continuó siendo una fuente importante para el financiamiento del Estado de Guatemala.

Las actividades de promoción del café como sustituto de la grana, fueron parte fundamental del período conservador derivado de la baja de precios que esta última tuvo en el mercado de los colorantes a mediados de siglo; dando inicio con esto a partir de 1850, con la transición del cultivo de la grana por el café y el proceso de sustitución de exportaciones. (ICEFI, 2007).

1.6.3.2. Período de la reforma liberal, 1871 a 1943

Con la revolución emerge en la sociedad un grupo dispuesto a mantener, expandir y consolidar el cultivo del café, demandaban mano de obra para la cosecha y tierra para ampliar la extensión del cultivo. Este periodo liberal viene a reorientar la actividad económica del país, derivado del auge del cultivo y exportación del café, modificando con esto las relaciones sociales.

Además, es en este lapso de la historia donde se implementan medidas fiscales para el fortalecimiento de la hacienda pública.

En lo que se refiere a la hacienda pública que estaba maltrecha, podemos hacer un recuento de lo que realizó en este rubro entre 1871 y 1885, durante los gobiernos de García Granados y Barrios:

- a) Por Decreto 19 de octubre de 1871, se puso fin al monopolio privado de los aguardientes.

- b) Por el Decreto 32 se crearon los impuestos por derechos de exportaciones.
- c) En noviembre de 1871 se decretó el impuesto denominado “contribución urbana”.
- d) En 1872 se crearon y modificaron algunos tributos, entre ellos la alcabala.
- e) Se creó la Secretaría de Hacienda, que tendría a su cargo a la recaudación de los tributos.
- f) En 1877 se organizó la legislación tributaria, que hasta este momento aparecía dispersa.
- g) En 1881, el 15 de septiembre, como parte de la reorganización administrativa, se decretó el primer Código Fiscal de Guatemala. “Este cuerpo legal tenía como propósito consignar disposiciones adaptables al desarrollo económico del país, a la buena administración de las rentas públicas y a la seguridad de los derechos del erario. (Alveño, 2013).

A Justo Rufino Barrios le sucedieron Manuel Lisandro Barrillas y José María Reyna Barrios (1885-1898), en este periodo los impuestos que gravaban las exportaciones de café comenzaron a generar sus resultados, siendo esto en materia tributaria el logro principal. Otros impuestos como el impuesto sobre compraventa y permuta de bienes inmuebles y los impuestos tradicionales herencia del periodo colonial, tal el caso del papel sellado y el aguardiente.

Se le atribuye a Reyna Barrios como la medida fiscal más importante de su período haber decretado, en febrero de 1894, una Ley de Contribuciones que reformó algunas de las leyes contenidas en el Código Fiscal de 1881. (ICEFI, 2007).

Posteriormente, asume Manuel Estrada Cabrera (1898-1920), quien recibió un Estado con crisis fiscal pero también un país con infraestructura aceptable, principalmente terrestre y una economía asentada en la mono exportación derivado del cultivo y exportación del café, lo cual la hacía altamente vulnerable a la variación de precios en el mercado internacional. En este espacio de tiempo surge el cultivo del banano y alrededor de este la economía de enclave; ambos cultivos permitieron el ingreso del país al mercado mundial.

Desde el punto de vista tributario una de las primeras medidas del gobierno de Estrada Cabrera fue aumentar los derechos de importación, dicho incremento de carácter general. En 1899 se gravaron con derechos de exportación el banano, el cuero de res, el hule y las pieles de venado o carnero, estos cuatro productos se vendrían a adicionar al café, el cual ya era sujeto de este tipo de gravamen.

A finales de la década de 1920, estos gravámenes representan una proporción mayor de la carga tributaria; por el rubro de las importaciones puede afirmarse que dos terceras partes de los ingresos tributarios provenían del comercio exterior. La renta de licores fue, durante todo el período, la segunda en importancia en los ingresos tributarios. Los impuestos directos no variaron su contribución porcentual respecto a otros períodos y continuaron contribuyendo en porcentajes mínimos al total de los ingresos tributarios.

Las exportaciones del café y la expansión de las exportaciones de banano contribuyeran a generar ingresos. La economía creció en un cinco por ciento (5%) por año, en promedio, aunque con fluctuaciones considerables. Ello generó un fuerte incremento de importaciones que fue lo que más repercutió en el aumento en la recaudación por concepto de aranceles.

La depresión de 1929 en los Estados Unidos de Norteamérica afectó principalmente los ingresos obtenidos por el café, y en menor medida al banano; posteriormente, a inicios de 1940, la Segunda Guerra Mundial hizo sentir sus efectos sobre las exportaciones. Estos acontecimientos fueron los determinantes básicos de las fluctuaciones de los ingresos tributarios durante esta época, pues la dependencia externa originaba disminución en los mismos, derivado de las variaciones hacia la baja en los precios de los productos de exportación, principalmente del café. (ICEFI, 2007).

En materia fiscal el gobierno de Jorge Ubico (1931-1944), comenta Móbil (2012), “Otro logro importante del gobierno fue el ascenso de las rentas públicas más importantes, tales como las del aguardiente, timbre y papel sellado. La ley de Probidad, decreto número 1707, obligatoria para todos los funcionarios públicos (...)” (p.356).

Adicionalmente a estos impuestos con crecimiento moderado, destacan los llamados selectivos que incluían al tabaco y los que gravaron los combustibles y la circulación de vehículos.

De acuerdo con lo expuesto por Alveño (2013):

En cuanto a la administración tributaria siguió siendo centralizada: la secretaría de hacienda tenía a su cargo las administraciones de rentas departamentales y municipales, encargadas de recaudar los impuestos [...]. Valga decir que al triunfo de la revolución de octubre de 1944 no existía deuda interna ni externa, Ubico no la necesitó (...). (p. 214)

1.6.3.3. Período revolucionario y contemporáneo 1944 a 2018

En este período según Móbil (2012):

Después de la renuncia del dictador Ubico, una junta militar se hizo cargo del ejecutivo, encabezada por Federico Ponce Vaides. En septiembre del mismo año, Ponce comenzó a dictar medidas coercitivas contra la ciudadanía [...], con el objeto de perpetuarse en el poder. (p.19)

Atendiendo al clamor popular en contra de las medidas impuestas por Ponce Vaides, el 20 de octubre de 1944 fue derrocado por un movimiento cívico militar, encabezada por una Junta de Gobierno integrada por Jacobo Árbenz Guzmán, Francisco Javier Arana y Jorge Toriello, quienes convocaron a una Asamblea Legislativa y Constituyente, con el objetivo primordial de retomar el orden constitucional.

El 15 de marzo de 1945 entra en vigencia la Constitución Política de la República, ese día toma posesión del cargo como presidente de la República el doctor Juan José Arévalo, quién en su administración impulsó la revolución legislativa conformada por la

reforma monetaria y bancaria de 1946, creación del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social –IGSS-, y el Código de Trabajo (Alveño, 2013).

El sistema tributario de la década revolucionaria heredó del régimen anterior todos los defectos posibles; la administración tributaria era deficiente, los costos de la recaudación eran altos y la lentitud de los trámites facilitaba la evasión.

En relación con lo anterior, el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento -BIRF-, más conocido como Banco Mundial a través del informe Britnnel, recomienda la reorganización del sistema fiscal del Estado de Guatemala, reforma que no fue posible llevar a la práctica, debido a la oposición de los sectores que ostentaban el poder económico y político.

Sin embargo, el aumento tributario de mayor importancia durante el período revolucionario resultó del incremento del impuesto aplicable al café durante el gobierno de Arévalo en 1950, aunque el efecto de mejores precios ya se había hecho sentir en los ingresos de las fincas nacionales de café, expropiadas a los alemanes durante el gobierno de Jorge Ubico, que llegaron a generar una contribución cercana al 10% de los recursos totales del Estado en esa época. (ICEFI 2007).

El Gobierno de Jacobo Árbenz Guzmán (1951-1954), al igual que el gobierno de Arévalo tuvo las mismas limitaciones en cuanto a la recaudación de ingresos tributarios se refiere; situación aún más crítica cuando entró en vigor el Decreto 900 Ley de Reforma Agraria y las construcciones de la hidroeléctrica Jurún Marinalá y carretera al Atlántico. (ICEFI, 2007).

A través de las cifras de los gastos públicos se descubre la política progresista y social de un Gobierno. Así, un régimen dictatorial sin visión social como el de Ubico, mantuvo el presupuesto nacional en niveles bajos para dar una apariencia de estabilidad financiera olvidándose de la atención urgente de las necesidades colectivas.

Gobiernos democráticos con visión social, como los de Arévalo y Árbenz, en cambio, ampliaron los presupuestos fiscales para satisfacer las crecientes demandas del desarrollo económico individual. En 1942, segundo periodo presidencial de Ubico, el presupuesto de gastos de la nación era de diez millones de quetzales (Q 10,000,000).

En 1947, segundo año del gobierno revolucionario, la administración del Dr. Arévalo había elevado los gastos públicos a veinte y ocho millones cien mil quetzales (Q28,100,000). Al terminar su periodo (1945-1951) el presupuesto era de cincuenta y nueve millones seiscientos mil quetzales (Q 59,600,000). Y el último de la revolución (1953-1954) fue de setenta y tres millones de quetzales (Q 73,000,000). (Bauer, 2007, pp. 39 y 40).

Posterior al Gobierno de Árbenz Guzmán, en septiembre de 1954, asume al poder Carlos Castillo Armas, la situación socioeconómica del país habría mejorado significativamente por los gobiernos revolucionarios; sin embargo en el gobierno de Castillo Armas no se contó con los recursos financieros necesarios ni con la voluntad política para solventar la demanda de necesidades, siendo uno de los motivos el no haber logrado impulsar y aplicar impuestos con afectación a los productores o capitalistas de la época.

La política fiscal desarrollada prácticamente califica al régimen de protecciónista al sector productivo y principalmente al sector agroexportador. Sin embargo, por contar con el respaldo y enmarcarse dentro de la política de Estados Unidos de Norteamérica, contó con los recursos necesarios, pero de origen externo para desarrollar parte de sus programas de gobierno, cifra que fue cercana a los cien millones de dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (US\$ 100,000,000).

Durante este gobierno se obtuvo adicionalmente el financiamiento de diez y ocho millones doscientos mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (US\$18,200,000), otorgado por el Banco Mundial, recursos que tendrían como destino financiar la construcción de la carretera al atlántico.

De lo anterior se puede establecer que, Castillo Armas, desde el punto de vista fiscal, no planteó reforma alguna en materia tributaria, logrando únicamente implementar de común con el sector económico productivo, un plan de contribuciones extraordinarias, que, bajo ningún punto de vista, estarían beneficiando a la mayoría de la población. Derivado de esta medida, el sector económico productivo se benefició con exenciones tributarias.

Es dable mencionar que dicha administración se caracterizó por ser organización deficiente en materia de recaudación fiscal, ejemplo: la forma en que fue administrada la matrícula fiscal, particularmente por los procedimientos utilizados (tarjeteros manuales. (Alveño (2013).

Durante la administración de Miguel Ydígoras Fuentes se suscitaron importantes cambios legislativos, con resultados relevantes en los ingresos tributarios, se decretaron nuevos incentivos fiscales, los cuales consistieron en exenciones y exoneraciones mucho más amplias que en el pasado, particularmente en 1959 donde se generaron las primeras, las cuales posteriormente tomaron la forma de un convenio centroamericano sobre incentivos fiscales acordado en 1963.

Otro aspecto a considerar, es el efecto de expansión que experimentaron países como el Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica, consecuencia del crecimiento del libre comercio e intercambio a nivel regional, escenario que constituyó y formó parte importante del Tratado General de Integración Económica suscrito por Guatemala en 1960.

En materia de política tributaria, en este gobierno se suscitan modificaciones con afectación adicional al impuesto sobre la renta, aplicable a las personas (1962) y el arancel externo común de carácter centroamericano en el año de 1960. Este arancel propició la expansión de libre comercio a los países centroamericanos debido a las exoneraciones e incentivos, generando con ello mermas significativas en la recaudación de ingresos tributarios. Esta situación fue determinante para el decrecimiento de las

importaciones provenientes fuera del área centroamericana, las cuales si eran afectas de gravámenes.

Durante el gobierno de Ydígoras Fuentes, y como parte de la política estadounidense presidida por el presidente Kennedy, se impulsó la iniciativa para las américa, conocida como la Alianza para el Progreso, la cual demandaba de los países de la región, la formulación de programas nacionales de desarrollo para optimizar los recursos financieros, propugnaba por la reforma de las estructuras tributarias, incluyente a través de impuestos adecuados y justos; como resultados en esta iniciativa únicamente se logró la ley del impuesto sobre la renta y la ley de transformación agraria alianza. (ICEFI, 2007).

Posterior a Ydígoras Fuentes según -ICEFI- (como se cita en Alveño, 2013).

Enrique Peralta Azurdia empezó a gobernar bajo un régimen de facto. La Constitución fue sustituida por una carta fundamental de gobierno y se declaró el estado de sitio. Se suspendieron todas las actividades políticas y se canceló la personería jurídica de los partidos que habían apoyado a Ydígoras. A diferencia de la crisis política de 1957, esta vez el ejército retuvo el poder.

El régimen se declaró anticomunista y promulgó la ley de defensa de las instituciones democráticas, que calificaba como “delictuosas” y en consecuencia sancionables todas las actividades que tendieran atacar, vulnerar o destruir el sistema democrático en que se basa la vida constitucional de la nación”. También prohibió la formación de “toda clase de entidades de ideología comunista”. El decreto-ley castigaba con años de prisión todos los actos que contravinieran sus primeros tres artículos” (Alveño, 2013, p.225).

Para los objetivos que se pretenden, este gobierno no formuló propuesta alguna, en materia de política tributaria, evidenciándose únicamente incremento en los impuestos sobre el consumo derivado del petróleo, los cuales se vieron reflejados en el impacto del producto interno bruto PIB, del año 1966, respecto al año 1963 que fue de 0.7%. (Alveño, 2013).

Con la finalización del régimen de Peralta Azurdia, asume la presidencia de la República, Julio César Méndez Montenegro, faceta de la economía guatemalteca donde se resiente el efecto negativo de la liberación del comercio en la región centroamericana y de los incentivos sobre la recaudación de aranceles practicables a la importación.

Este escenario presupuestario condicionaba al gobierno aumentar sustancialmente los niveles de inversión pública y realizar algunas modificaciones a la política fiscal, considerando dos objetivos: incrementar el ahorro neto del gobierno en el corto plazo y racionalizar los recursos externos de largo plazo a fin de invertirlos en obras de interés público para propiciar el bien común.

El logro de cumplimiento al primer objetivo con base en la racionalización del gasto público y aumentar la eficiencia en la administración y recaudación de los impuestos existentes e impulsar la reforma tributaria, ésta última para disminuir la vulnerabilidad del sistema impositivo frente al libre comercio y reorientar los ingresos tributarios sobre la base de la tributación directa (Alveño, 2013).

Sin embargo, la propuesta de reforma del gobierno de Méndez Montenegro no fue aceptada por parte del sector privado del país, representado por el Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras –CACIF-, quien propone finalmente al Gobierno su colaboración para desarrollar el o los estudios necesarios que correspondan al ámbito fiscal.

El general Carlos Manuel Arana Osorio gobernó durante el período de 1970-1974, puso en vigencia el plan de desarrollo 1971-1975, el cual consideraba entre otros aspectos que la mejora de coeficientes de ahorro e inversión exigía aumentar la presión tributaria, conteniendo además dicho plan la introducción gradual de reformas, principalmente a las leyes del impuesto sobre circulación de vehículos, de la propiedad de inmueble y la renta.

Como contraparte sustituir el impuesto del timbre por impuesto que gravaran las ventas o ingresos. Sin embargo transcurridos tres años de gobierno, la carga tributaria no sufrió alternaciones la cual se situaba en el orden de siete punto tres por ciento (7.3%), (ICEFI 2007).

Ante dicha iniciativa, la asociación Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras -CACIF-, La Asociación Nacional del Café -ANACAFÉ- y la Asociación de Caficultores del Oriente de Guatemala -ACOGUA-, asumieron una posición determinante la cual consistía en no apoyar la misma.

Aunado a lo anterior, considerar que en el año de 1973 se da un aumento en los precios del petróleo, consecuencia de la medida adoptada por la Organización de Países Exportadores de Petróleo -OPEP-, medida que impactó negativamente en las finanzas públicas en la economía del país, lo que prácticamente condicionaba una modificación a los aranceles de exportación a fin de captar mayores recursos para el erario público. (ICEFI, 2007).

Al gobierno de Arana Osorio le prosiguió el de Kejell Eugenio Laugerud (1974-1978), quien, a través de la política tributaria implementada en su gobierno, modificó impuestos que no habían sido afectados a través del Decreto 80-74 del Congreso de la República, como el papel sellado y timbres fiscales, circulación de vehículos, decretado en septiembre de 1954, pasaportes, consumo de cigarrillos, aguardientes, cerveza y vino.

Para el caso de los bienes inmuebles determinó tarifa progresiva del tres (3) al ocho (8) por millar, tomando como base según el valor fiscal de la propiedad e impuesto sobre la renta. Además decretó el instrumento legal para combatir la evasión tributaria, empero principalmente crea las condiciones para mejorar y fortalecer la recaudación con procedimientos de tener mejores sistemas de fiscalización, control y cobro.

Las medidas anteriores no tuvieron los resultados deseados pues el incremento fue sensible en cuanto a ingresos tributarios se refiere; no obstante el gobierno de

Laugerud obtuvo beneficios significativos de la aplicación del Decreto Número 50-74 del Congreso de la República, que regulaba reformas al arancel de aduanas y tarifas de exportación.

Contribuyó, además, el alza en el mercado internacional de los precios del café, determinó que en el año de 1976 los derechos de exportación tuvieron un aumento equivalente al quinientos por ciento (500%), respecto al año 1,975.

Un acontecimiento que registra la historia durante este período de gobierno lo constituye las pérdidas de vidas humanas y consecuencias socioeconómicas ocasionadas por el terremoto de 1976, suceso natural que representó la prioridad nacional, pasando el tema fiscal a un segundo plano.

En consecuencia, los impactos producidos por el fenómeno telúrico condicionan al gobierno para dictar medidas que tiendan a congelar los precios de los principales materiales de construcción, exoneración de los impuestos de importación a los mismos e incremento de sueldos en la administración pública. (ICEFI, 2007).

La situación del país, a causa del fenómeno natural demandaba de la administración Laugerud, la puesta en marcha de acciones para la reactivación de la economía, por cuanto que se hacía indispensable el aumento del gasto público y así la reconstrucción de infraestructura productiva, de vivienda, educación y de salud entre otras. Estas acciones coadyuvaron a dicha reactivación, pues generaron empleo, ingreso y el efecto multiplicador deseado en beneficio de la nación.

Con la finalización del período de Laugerud García, por medio de un proceso eleccionario cuestionado, asume la presidencia de la República el general Fernando Romeo Lucas García, como parte de su política tributaria aprueba el Decreto Número 24-79 del Congreso de la República, Ley de Fomento para la Descentralización Industrial y el Decreto Número 30-79, del Congreso de la República, Ley de Incentivos a las Empresas de Exportación. (ICEFI, 2017).

Con la aplicación de estos instrumentos se buscaba fomentar y descentralizar la actividad industrial y turística del país, así como beneficiar preferentemente a las empresas establecidas fuera del departamento de Guatemala a través de incentivos fiscales.

Cabe mencionar que, a partir de la década de los años 60, la práctica de otorgar incentivos fiscales para el desarrollo del comercio internacional era ya común, sin embargo se hacía necesario legislar para estimular el crecimiento del mercado nacional por intermedio de la industria, por lo que a través de las leyes referidas el gobierno de Lucas García buscaba la descentralización, crecimiento y diversificación de la misma.

Los incentivos fiscales más representativos lo constitúan la exoneración de derechos arancelarios a la importación de las materias primas, bienes intermedios y bienes de capital, así como la exención del pago del impuesto del timbre y del impuesto sobre la renta. La aplicación de estos incentivos no fueron lo suficientes para que el deseado proceso de descentralización industrial registrara resultados en materia social y económica.

Sin embargo, la recaudación de ingresos por derechos de exportación, que en 1973 representaban el ocho punto tres por ciento (8.3%) de la recaudación total, alcanzaron el veinte y cinco por ciento (25%) en 1978; el impuesto con recaudación sostenible durante el gobierno fue el de papel sellado y timbres, registrando en 1982 el cuarenta y cinco punto cuatro por ciento (45.4%) del total recaudado. Las importaciones registraron baja similar, que disminuyendo de cuarenta y dos punto seis por ciento (42.6%) en 1978 al diez y nueve punto nueve por ciento (19.9%) en 1982. (ICEFI, 2007).

El golpe de estado de 1982 puso fin al gobierno de Lucas García, el régimen de facto de Efraín Ríos Montt tuvo lugar la mayor ofensiva militar dirigida contra el movimiento insurgente. En consecuencia, miles de indígenas y campesinos abandonaron la zona de conflicto, desplazándose hacia otras regiones del país o buscando refugio en los países vecinos, ello aumenta la crisis económica y social, condicionando dicha

situación al gobierno implementar programas y proyectos principalmente productivos para contrarrestar el que hacer del movimiento insurgente.

En tal sentido, el gobierno formula en 1983 una reforma tributaria con la inclusión de un nuevo impuesto indirecto, el IVA, impuesto que fue promulgado a pesar de la oposición del sector privado a través del Decreto Número 72-83, Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, en la venta de mercaderías y en la prestación de servicios no personales.

A diferencia del impuesto del timbre sobre ventas, el IVA se consideraba un impuesto que propiciaba mayor certeza fiscal y técnica; por tratarse de un gravamen de naturaleza regresiva se determinó una lista de exenciones integrada por productos alimenticios, medicinas, insumos agropecuarios, herramientas, útiles escolares, derivados del petróleo y publicaciones. El Artículo 19 DEL Decreto Número 72-83, estableció la tasa del impuesto en el diez por ciento (10%) (ICEFI, 2007).

Ríos Montt fue sustituido el 8 de agosto de 1983 por un golpe de Estado encabezado por Oscar Mejía Víctores, su gestión como jefe de Estado (1983-1986) permitió la transición a la democracia al programar elecciones para una Asamblea Constituyente y elecciones presidenciales. El aporte inicial de su gobierno en materia tributaria se concretó en septiembre de 1983, el cual consistió en la reducción del impuesto al valor agregado -IVA-, del diez al siete por ciento (10 al 7%), ampliándose también la lista de exenciones establecida en el gobierno de Ríos Montt a más de trescientos (300) artículos. (ICEFI, 2007).

En 1985 el gobierno plantea una nueva reforma tributaria, provocando con esto el rechazo de todos los sectores de la sociedad que incluía además del sector económico a los dirigentes políticos y la prensa; como resultado de las diversas formas de manifestación de rechazo y presiones, el gobierno derogó los decretos e inició una ronda de diálogos para la salvación económica nacional.

El resultado fue un nuevo paquete tributario que no alteró sustancialmente la débil y regresiva estructura tributaria del país. Sin embargo, esta reforma logró detener la caída de la carga tributaria, gracias principalmente a que la recaudación del IVA continuó aumentando. En 1985 este impuesto representaba el treinta y ocho punto nueve por ciento (38.9%) de los ingresos por impuestos indirectos y el treinta y uno punto cinco por ciento (31.5%) del total recaudado. Los impuestos a las exportaciones prácticamente desaparecieron y hubo una pequeña recuperación de los impuestos selectivos y de la reducida tributación directa (ICEFI, 2007).

Después de casi dos décadas de regímenes militares, en 1986 toma posesión como presidente constitucional de la República Marco Vinicio Cerezo Arévalo; el país se encontraba convulsionado y desgastado por más de veinte años de conflicto armado, y además agobiado por la crisis económica y fiscal.

Ante esta situación y por los compromisos adquiridos, la expectativa en pro del bien común era alta, además por el hecho de tratarse del primer gobierno democrático posterior a una época marcada por regímenes militares, el gobierno diseña el Programa de Reordenamiento Económico y Social de Corto Plazo, instrumento que contenía la reforma tributaria, el impulso de la reforma motivó el rechazo del sector económico organizado, quienes interpusieron acciones de amparo ante la Corte de Constitucionalidad, logrando con ello la afectación en la recaudación del cobro de impuestos.

Debido a que el paquete tributario cobró vigencia en los últimos meses de 1987, sus efectos sobre la recaudación no fueron apreciables. En 1988, la combinación de medidas tributarias, el reajuste cambiario y el crecimiento de la actividad productiva incidieron en un aumento de la carga tributaria al ocho punto ocho por ciento (8.8%). Al año siguiente, sin embargo, la carga tributaria volvió a caer por debajo del ocho por ciento (8%) y siguió descendiendo hasta llegar a menos del siete por ciento (7%) en 1990. (ICEFI, 2007).

El Programa de Reordenamiento Económico y Social de Corto Plazo, representaba para el gobierno demócrata cristiano la resolución a la crisis fiscal por cuanto contenía medidas inmediatas para tratar la crisis fiscal, entre ellas la creación del impuesto temporal a la exportaciones, sobre los ingresos de los servicios telefónicos y la revisión de los impuestos directos existentes.

Posterior al gobierno que presidió Cerezo Arévalo, asume la presidencia del país a través de un proceso eleccionario Jorge Serrano Elías, quien recibe un Estado en crisis, debido al proceso inflacionario en la economía y al incumplimiento en las diversas demandas principalmente en el orden social.

Según el Banco de Guatemala (1991), es en el año 1990 donde se registra una depreciación significativa de la moneda nacional respecto al dólar US\$, con un comportamiento de cuatro quetzales con noventa y dos centavos (Q4.92) a la compra, mientras que a diciembre de 1989 se registró en dos quetzales con setenta centavos (Q 2.70); esta depreciación significaría para el gobierno una iliquidez en sus finanzas públicas, debiendo por consiguiente identificar y desarrollar las acciones pertinentes para agenciarse de recursos financieros.

Es en el año 1991, cuando se dan a conocer los lineamientos de política económica y social para el período 1991-1996, los cuales como prioridad plantean la reorientación de la política fiscal, considerando la reducción del déficit fiscal, incremento del ahorro público y mejoramiento de la infraestructura básica (ICEFI, 2007).

La reorientación de la política fiscal implicaba la modernización tributaria y la racionalización del gasto público, buscando la transparencia de las finanzas públicas y calidad del gasto. Estas medidas condicionaban al gobierno a una necesaria revisión de la legislación tributaria con énfasis en el Impuesto Sobre la Renta -ISR-, Impuesto al Valor Agregado -IVA-, e Impuesto Único sobre Inmuebles – IUSI-, timbres y papel sellado, buscando en el mediano plazo el incremento en los ingresos tributarios.

Luego de negociaciones principalmente con el sector económico organizado y presiones del Fondo Monetario Internacional, -FMI-, el proyecto es aprobado por el Congreso de la República en agosto de 1991 (ICEFI, 2007).

El presidente Serrano Elías no concluye su período de gobierno, en mayo de 1993 a través del llamado autogolpe disuelve el Congreso de la República, suspende parcialmente la Constitución, destituye a la Corte Suprema de Justicia y asume poderes legislativos, actos que sancionó en el decreto Normas Temporales de Gobierno (ICEFI, 2007).

Derivado de la crisis institucional originada por Serrano Elías, en junio de 1993 la Corte de Constitucionalidad instruye al Congreso de la República para que este alto organismo del Estado procediera a designar a las personas que ejercerían los cargos de presidente y vicepresidente, el resultado fue la designación de Ramiro De León Carpio como presidente de la República y Arturo Herbruger como vicepresidente. (ICEFI, 2007).

No obstante, la designación de De León Carpio como presidente era de suponer por lógica administrativa la ausencia de un plan de gobierno, situación que aunado a la crisis heredada complicaba la situación del país, principalmente en lo presupuestario y sus consecuencias en el cumplimiento del bien común.

Sin embargo, en ese mismo año el gobierno presenta un plan basado en la sostenibilidad de la macroeconomía, fomento de la inversión privada, la integración en la economía mundial y la mejora de la calidad del gasto para contrarrestar la pobreza extrema.

En materia tributaria y por tratarse de un impuesto indirecto sobresale la modificación al impuesto al valor agregado, -IVA- con aumento del siete por ciento (7%) al diez por ciento (10%), medida que confirma la constante en la política fiscal de gravar sostenidamente el consumo.

En relación con los impuestos directos entre otros, se incrementan las tasas del impuesto sobre la renta, fijándose estas en una tasa máxima del treinta por ciento (30%) para las personas individuales y personas jurídicas; se determina la modalidad de pago parcial del impuesto en forma trimestral con la creación de retenciones definitivas acreditables (ICEFI, 2007).

No obstante, el incremento fijado a las tasas del impuesto sobre la renta, la política fiscal seguía basada en la menor afectación tributaria de la renta o patrimonio de las personas jurídicas o individuales.

En 1996, Álvaro Arzú Irigoyen toma posesión del cargo como presidente constitucional de la República, la conclusión de las negociaciones de paz era prioridad en su agenda de trabajo, las cuales habían iniciado con la Declaración de Esquipulas en 1986. El proceso de negociación llegó a su fin con la firma de los Acuerdos de Paz Firme y Duradera el 29 de diciembre de 1996 (ICEFI 2007).

La importancia de la firma de la Acuerdos de Paz, entre otros aspectos se debía a los compromisos adquiridos por el Estado de Guatemala en áreas congruentes con el desarrollo económico y social del país, lo que representaba para la población el tratamiento y solución en el corto, mediano y largo plazo para sus necesidades y para el Estado el replanteamiento de su política de gobierno a políticas públicas de cumplimiento riguroso.

Sin embargo, para la implementación de los diversos planes, programas y proyectos era necesario que el Estado contará con los recursos financieros necesarios, y por consiguiente el tema de mejorar la recaudación tributaria pasaría a ser una prioridad de corto plazo.

Su gobierno define una política fiscal orientada al aseguramiento de la recaudación tributaria, para tales efectos pone en práctica una estrategia basada en tres ejes: a)

fortalecimiento de la coercitividad del Estado, b) fortalecimiento de la legislación tributaria y c) fortalecimiento de la administración tributaria. (Alveño, 2013).

De los tres ejes y en función de la prioridad de garantizar la recaudación de los impuestos, el fortalecimiento de la legislación implicaba crear o reformar leyes para impulsar una reforma fiscal.

En este sentido expone Alveño (2013):

(...) el Congreso introdujo reformas o decretó nuevas leyes sobre impuestos que afectaban las bebidas alcohólicas, la salida del país, el petróleo crudo y combustible, el IEMA y el IUSI. También aprobó la ley de supresión de exenciones, exoneraciones y deducciones en materia fiscal. El origen de estas medidas estaba en la falta de liquidez, la deuda interna y el compromiso adquirido con el FMI de elevar la carga tributaria (...). (p. 245)

Nótese que en mayor proporción las reformas o la creación de leyes en materia fiscal siguen siendo orientadas con afectación al consumo y no a gravar la renta o patrimonio de las personas individuales o jurídicas. Otra constante está representada por la mejora en la carga tributaria, proyecciones que a la época no se cumplieron, pues su comportamiento siempre ha sido inferior al proyectado.

A finales de 1997, el gobierno emprendió una reforma tributaria, que además obedecía al compromiso adquirido con el FMI de elevar la carga tributaria al ocho punto cinco por ciento (8.5%) del PIB. El paquete tributario fue rechazado por el CACIF, especialmente el impuesto sobre inmuebles. Cuando el IUSI entró en vigor, hubo protestas no sólo del sector privado sino también de diversas organizaciones campesinas, sindicales y populares. Ante las presiones recibidas la ley fue derogada y se emitió un nuevo decreto en marzo de 1998. (ICEFI 2007).

Como parte de las medidas para incrementar la carga tributaria y fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, se aprobó en febrero de 1998 la ley de

creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, -SAT-. Dicha ley asignó una variedad de funciones relacionadas con el régimen tributario: la aplicación de la legislación; la recaudación, control y fiscalización de los tributos, excepto los recaudados por las municipalidades; la administración del sistema aduanero y el combate a la evasión y la elusión fiscales, entre otras (ICEFI 2007).

La creación de la SAT viene a representar para el Estado de Guatemala, el inicio de la modernización en materia fiscal y tributaria, pues se buscaba mejoras en recaudación tributaria a través de la simplificación de los procesos que lo haría posible para garantizar la eficiencia en la ejecución del gasto, así como la transparencia.

En 1998 se inició un proceso de negociación fiscal, se trataba de llegar a un pacto político entre el Estado y los diferentes sectores sociales con el objetivo de legitimar el nivel, composición y tendencia del gasto público y de la carga tributaria necesaria para su funcionamiento.

El proceso buscaba la concertación social para neutralizar, o al menos minimizar, el poder de veto de importantes sectores económicos sociales y políticos y subsanar la debilidad del gobierno frente a estos sectores. El proceso de someter una política fiscal a una discusión amplia y participativa no fue posible consolidarlo durante el gobierno de Arzú.

En el año 2000 asume la presidencia Alfonso Portillo Cabrera, quien le da respaldo y seguimiento al pacto fiscal, se publica el documento que contenía la propuesta y en mayo del mismo año se suscribió finalmente. Sin embargo, el proceso de negociación para concretarlo en reformas tributarias específicas no se llevó a cabo.

Un año más tarde, el informe de verificación del pacto fiscal estimó que los avances en la implementación del pacto habían sido escasos y sin mayores resultados. En suma, el pacto fiscal no alcanzó sus objetivos fundamentales: sentar las bases de una política

fiscal de mediano y largo plazo y establecer un sistema fiscal moderno, eficiente y progresivo. (ICEFI 2007).

No obstante, los resultados obtenidos con la iniciativa del pacto fiscal, para el Estado de Guatemala su diseño, negociación e implementación constituye un avance significativo en política fiscal, dado que históricamente representa el primer escenario en que participan mayoritariamente los sectores de la sociedad guatemalteca para proponer, discutir y consensuar una política impositiva representativa, la cual no fue posible consensuar.

Sin embargo, en el gobierno de Alfonso Portillo se llevaron a cabo reformas fiscales; la primera en el año 2000 con la reforma de siete leyes a través del Decreto Número 44-2000 del Congreso de la República, Ley de Supresión de Privilegios y Beneficios Fiscales, de Ampliación de la Base Imponible y de Regularización Tributaria con modificaciones a pasajes aéreos, circulación de vehículos, ley orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo, -INGUAT-, ISR, timbres fiscales y papel sellado y productos financieros.

La segunda en 2001, incrementándose la tasa del IVA del diez al doce por ciento (10 al 12%) mediante el Decreto Número 32-2001 del Congreso de la República, Reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República y sus Reformas.

Las reformas adoptadas permitieron incrementar considerablemente la recaudación tributaria, mejora que se vio reflejada en la carga tributaria, la que de mantenerse en un promedio del ocho por ciento (8%) respecto al PIB, se logró ubicar en el diez por ciento (10%); desde luego este indicador no significaba que las reformas implementadas garantizarían la sostenibilidad de los ingresos tributarios, además que la carga tributaria seguía siendo una de las más bajas de América Latina.

En enero del año 2004 toma posesión del cargo de presidente de la República Oscar Berger Perdomo, recibiendo un Estado con la constante de iliquidez, el compromiso de dar seguimiento a obligaciones adquiridas en los Acuerdos de Paz y la complejidad de contar con un gabinete integrado por fuerte representación del sector privado. Tal escenario desde ya predecía la debilitación del pacto fiscal, por cuanto lo que se buscaba era la progresividad de la política impositiva.

Ante tal situación argumenta ICEFI (2007):

El presidente Berger hizo un llamamiento con el propósito de reactivar el pacto fiscal, e invitó a las organizaciones sociales y centros académicos a que presentaran sus propuestas. [...]. En medio del agobiante déficit, el gobierno presentó medias de corto plazo y postergó la discusión de las medidas de mediano y largo plazo, desvirtuando así la naturaleza del Pacto. (pp. 224 y 225)

En el ámbito fiscal el gobierno de Berger crea el Impuesto Extraordinario y Temporal en Apoyo a los Acuerdos de Paz –IETAAP-, mediante el Decreto Número 69-2007 del Congreso de la República, Reformas al Decreto Número 19-04 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, -IETAAP-.

Propicia reformas al ISR a través del Decreto Número 18-2004 del Congreso de la República, Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto Número 26-92 del Congreso de la Republica y sus Reformas.

En esta reforma no se gravan a los trabajadores en relación de dependencia, para el caso de las empresas queda normado dos opciones de gravamen: una tasa universal del cinco por ciento (5%) sobre ingresos brutos o una tasa del treinta y uno por ciento (31%) sobre las ganancias. El IETAAP, gravó las ventas netas a una tasa del dos punto cinco por ciento (2.5%) con reducciones progresivas en los dos años siguientes, perdiendo vigencia en el año 2007.

Las medidas adoptadas por Berger, confirman la tendencia de promover medidas de política fiscal gobiernistas de corto plazo, que prácticamente ha sido la constante de todas las administraciones y para el caso en particular, de tener vigencia el seguimiento aparente del Estado de los compromisos adquiridos en los Acuerdos de la Paz.

Para contrarrestar la evasión y la elusión tributaria, se promulga el Decreto Número 18-2006 del Congreso de la República, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, llamado también ley anti-evasión; el decreto se constituía en el instrumento para recuperar las pérdidas causadas por la aprobación del Tratado de Libre Comercio con los Estados Unidos, por el régimen de liberación de aranceles.

Sin embargo, la ley fortaleció a la SAT por dotarla de mayor capacidad de fiscalización, pero no generó la eficiencia necesaria para aumentar las sanciones y su ejecución.

La importancia de la aplicación de la ley anti-evasión representaba el reconocimiento tácito del Estado, en aceptar la necesidad inmediata de reforzar y mejorar la recaudación, contrarrestar la defraudación, el contrabando y el cumplimiento de las sanciones en materia tributaria o en otros términos el fortalecimiento de la justicia tributaria; medida que le daba el carácter a dicha ley de un instrumento para propiciar la transparencia en la recaudación y sus efectos en la aplicación de los diversos procesos administrativos y jurídicos en el campo tributario.

En enero de 2008 asume como presidente constitucional de la República Álvaro Colom Caballeros, quien recibe un Estado en crisis con énfasis en los escases de recursos financieros; aunado a esto la situación de la deuda pública y por consiguiente la necesidad de identificar fuentes potenciales para la mejora de los ingresos tributarios, ya sea a través de la mejora de la recaudación o por el procedimiento del endeudamiento.

El entorno socioeconómico de la época era el adecuado para consensuar y buscar puntos de convergencia sociales y políticos para concluir una reforma fiscal que dotara

al gobierno y Estado de recursos financieros para cumplir con las necesidades prioritarias, fundamentalmente las de orden social y de infraestructura básica productiva (Alveño 2013).

Sin embargo, la concepción de reforma no era integral, más bien dirigida a reformar leyes específicas como la del IVA, ISR, IETAAP e impuesto a los automóviles. Como ha sucedido a lo largo de la historia, el sector empresarial organizado por intermedio del CACIF se opuso a dichas iniciativas, lográndose aprobar únicamente el impuesto de solidaridad –ISO- (Alveño 2013).

La oposición a las reformas también tenía su coalición en el Congreso de la República, representada por las bancadas mayoritarias, quienes siempre asumieron una posición de no aprobación, no solo para las iniciativas tributarias sino también para el anteproyecto de presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, el cual en dos ocasiones no fue aprobado. Estos hechos para el gobierno de Colom Caballeros, fueron determinantes para optar por el endeudamiento y así poder cumplir en parte con la política de gobierno en beneficio del bien común.

En términos generales durante el gobierno de Colom Caballeros no se cumplieron con los compromisos asumidos en los Acuerdos de Paz, básicamente en lo que a política tributaria correspondía y la priorización de las políticas de salud, educación, seguridad y desarrollo rural.

En enero de 2012, asume como presidente constitucional de la República Otto Pérez Molina, quién no finaliza su mandato debido a su renuncia al cargo en septiembre de 2015, decisión fundada por las presiones ejercidas por los diversos sectores de la sociedad guatemalteca, debido a los actos de corrupción que involucraron también a la vicepresidenta, quien previamente había dimitido por las mismas circunstancias (Forbes 2015).

El aporte de este gobierno en política fiscal y política tributaria consiste en la aprobación del Decreto Número 4-2012 del Congreso de la República, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, conocida como Ley Anti-evasión II.

Este instrumento jurídico tiene como objeto fortalecer el sistema tributario y combatir el contrabando y la defraudación. Además, contiene reformas a la Ley del IVA, impuesto sobre circulación de vehículos (ISV), al Código Tributario y Código Penal. Adicionalmente se aprueba, el Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria conteniendo reformas al ISR e IVA.

Como ha sido común en nuestro país, las protestas no se hicieron esperar con la particularidad que fueron de carácter mixto, participaron el sector empresarial organizado y la población en sus variados sectores sociales por tratarse de reformas con gravámenes al consumo y a la renta.

Los hechos anteriores fueron determinantes para que se interpusieran acciones de amparo en contra de las reformas. Estas acciones primariamente tuvieron resultados como la rebaja del cincuenta por ciento (50%) al impuesto sobre circulación de vehículos. Se estima que, para esta acción en particular, el amparo otorgado se fundamentó en la violación al principio constitucional en materia tributaria de “capacidad de pago” (Alveño 2007).

Tomando en consideración los resultados de la reforma en función de su aprobación parcial, aunado a la situación originada por los casos de corrupción los cuales fueron del conocimiento de la sociedad guatemalteca, el Estado entra en una crisis política con sus consecuencias sociales y económicas de corto, mediano y largo plazo que repercute en la recaudación de los ingresos tributarios y con ello el aumento de la brecha fiscal, la que de acuerdo con la Superintendencia de Administración Tributaria (2015) superaba los cinco mil millones de quetzales (Q 5,000,000,000).

Era de suponer que la situación de crisis propiciaba un entorno de incertidumbre en cuanto al rumbo de la economía y en consecuencia de falta de seguridad jurídica con sus implicaciones para el Estado en el cumplimiento del bien común.

Derivado de que Pérez Molina no finalizara su periodo de gobierno, en septiembre 2015 toma posesión del cargo de presidente constitucional de la República Alejandro Maldonado Aguirre, conocido su gobierno como de transición, pues es en ese último trimestre del año cuando se convoca a elecciones generales.

En el evento electoral se elige a Jimmy Morales Cabrera para un mandato presidencial correspondiente al periodo 2016-2020. Debido al corto período del gobierno de transición, en materia tributaria no se aportó propuesta o reforma legal alguna.

El presidente Morales Cabrera hereda un Estado en crisis, brecha fiscal e iliquidez en las finanzas públicas; así también una economía en decrecimiento pues según el BANGUAT (2016), actividades económicas como el sector minas y canteras ya registraban un comportamiento decreciente negativo de catorce por ciento (-14%), este escenario representa una situación compleja para el país, puesto que, para captar mayores ingresos tributarios era necesario fortalecer y dinamizar la actividad económica.

No obstante, el gobierno comienza a administrar la nación sin un plan de gobierno como tal, por lo que en materia de política fiscal y tributaria no hay un planteamiento formal para garantizar una reforma fiscal sustentada en una base impositiva que asegure el bien común.

En agosto de 2016, se publica el Decreto Número 37-2016 del Congreso de la República, Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, la cual se fundamenta en la necesidad de reestructurar la organización de la SAT, a fin de mejorar procedimientos que contribuyan al cumplimiento de sus objetivos y específicamente, la dotación de los

recursos necesarios al Estado para que pueda cumplir con sus obligaciones constitucionales en beneficio del bien común.

Asimismo, que la SAT cuente con las herramientas de fiscalización necesarias para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes conllevando con esto, la necesaria cooperación y asistencia con entidades símiles en materia aduanera, respetando las buenas prácticas de transparencia.

Es necesario mencionar que uno de los aspectos relevantes de la ley ut supra, es la modernización en la estructura de la SAT, para responder a las competencias que exige el mundo globalizado, tal es el caso del artículo 8 (integración del directorio) el cual, de conformidad con la reforma, está conformado por el ministro de finanzas públicas que es quien lo preside; dos miembros nombrados por el presidente de la República (a propuesta de la comisión postuladora) y el superintendente de administración tributaria.

En relación con la política fiscal y tributaria prácticamente no hay aporte alguno, salvo las publicaciones de prensa, debido a que la población del país fue informada de una presunta reforma fiscal en la que estaría afectándose principalmente el impuesto al valor agregado –IVA- y el impuesto sobre la renta –ISR-; sin embargo, dicha propuesta no adquirió el calificativo de oficial (Prensa libre 2017).

Prácticamente, el presidente Morales Cabrera finalizará su mandato sin ningún aporte en materia de política fiscal, en función de los impactos en pro del bien común y sostenibilidad de los ingresos.

Capítulo II

2. Estructura tributaria del Estado de Guatemala y legislación comparada

2.1. Estructura tributaria

En el Estado de Guatemala, la estructura tributaria está representada por los tributos que la conforman de conformidad con el sistema tributario. Dicha estructura se encuentra definida por el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario. Artículo 10. “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.”

Adicional a lo estipulado en el Código Tributario, el Centro de Investigaciones Económicas Nacionales (CIEN, 2011) cuando se refiere a la estructura tributaria, indica que la recaudación tributaria de un país se clasifica en tres grupos:

- a) Impuestos directos: gravan las rentas, riqueza y patrimonio; además tienen la característica que dentro de la legislación se puede identificar a la persona o entidad que paga el impuesto; de allí nace llamarles directos.
- b) Impuestos indirectos: gravan el consumo o la distribución de productos o servicios. Teóricamente son los más eficientes de recaudar debido a que es el vendedor o distribuidor el que recauda y cobra el impuesto a la persona o entidad que compra los bienes o servicios.
- c) Otros impuestos o ingresos: en estos ingresos se pueden citar los beneficios generados de empresas estatales, concesiones, o derechos de usufructo y otros ingresos como multas o cobros por trámites con el Estado.

Lo anterior permite realizar la consideración sobre el logro de la eficiencia tributaria que favorezca el crecimiento económico, el cual debe apoyarse o respaldarse sobre una política fiscal que contenga los principios inherentes a toda política de esta naturaleza

como los son: a) de equidad tributaria; b) neutralidad tributaria y c) consistencia con la política de desarrollo y simplicidad.

- a) Equidad tributaria: comprende un sistema proporcional para la búsqueda de la igualdad en el tratamiento y aplicación de la política fiscal.
- b) Neutralidad tributaria: los impuestos no deben crear ventajas ni desventajas en la toma de decisiones económicas, tanto para consumidores como para productores. En términos económicos un sistema tributario neutro minimiza el costo social o el peso muerto de un impuesto al no alterar los precios relativos.
- c) Consistencia con la política de desarrollo: la estructura tributaria no debe de crear obstáculos al desarrollo económico y social; es decir, debe incentivar el ahorro y la inversión, y por ende la creación de más fuentes de trabajo. (CIEN 2011).

La estructura tributaria debe ser sencilla de entender y fácil de cumplir, deben de eliminarse todos los costos innecesarios en que incurre el contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, es decir, debe contener, eficiencia, equidad y simplicidad. La eficiencia se vincula con el hecho de que los impuestos deben ser recaudados interfiriendo lo menos posible con las decisiones de las personas. La equidad se entiende en un doble sentido: horizontal y vertical.

Además, los impuestos tienen que ser horizontalmente equitativos, esto es, deben afectar de igual manera a personas de igual capacidad contributiva.

En materia constitucional la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 2º. - Deberes del Estado indica “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 el cumplimiento del mandato anterior, es necesario contar con recursos que provienen, en su mayor parte, de los tributos pagados por la población. Estos tributos se

fundamentan en principios constitucionales y por consiguiente es de suma importancia citarlos y comentarlos.

2.2. Principios del derecho tributario

Los principios del derecho tributario se fundamentan en la Constitución Política de la República, como ley fundamental del Estado. Su análisis reviste particular importancia porque son garantes de los derechos de los ciudadanos obligados a contribuir con el fisco (sujetos pasivos de la obligación tributaria).

2.2.1. Principio de legalidad

Este principio del Derecho Tributario recoge el principio de jerarquía normativa, está contenido en el Artículo 239 de nuestra Constitución Política, que en su párrafo final indica:

Son nulas **ipso jure** las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Se comprende entonces, que la obligación del pago del impuesto en un Estado constitucional contemporáneo constituye única fuente, la ley. Asimismo, la doctrina destaca dicho aspecto como principio fundamental del ámbito tributario y lo concretiza el aforismo; sin ley no hay tributo que pueda nacer a la vida jurídica; estas mismas deben emanar del poder legislativo.

Cualquier disposición que no emane del órgano supra, serán nulas de pleno derecho, asimismo las disposiciones legales que por jerarquía sean inferiores a la ley de igual forma todas aquellas que contradigan o tergiversen la normativa legal reguladora de la base de recaudación del tributo.

El principio supra, exige que el impuesto aplicado sea legal, al respecto, Monterroso (2017) sostiene que posee “(...) su base en la máxima nullumtributum sine lege que significa no puede existir un tributo sin una ley previa” (p. 30).

La misma constitución garantiza la facultad de aprobación de dicha normativa, y establece de dónde debe emanarse; la creación de normativa es una facultad intrínseca del Congreso de la República, toda vez que cualquier impuesto aplicado por la administración tributaria debe estar contenido en un decreto.

2.2.2. Principio de capacidad de pago, no confiscatoriedad y prohibición de doble tributación

Este principio tutela la aptitud inherente al contribuyente, para ser sujeto pasivo de la obligación tributaria, Monterroso (2017) define que “(...) se encuentra establecido en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República para ser desarrollado y aplicado al Derecho Tributario únicamente (...)” (p. 29). Esta cualidad está relacionada propiamente a la riqueza o capacidad económica que luego de estar sometidos a la valorización del legislador son conciliados con los fines de naturaleza social, política y económica, elevándolos al rango de categoría imponible. Asimismo, están sujetos a sacrificar de forma razonable y proporcional en cuanto a la condición patrimonial del contribuyente.

Este principio garantiza los ingresos en concepto de tributo legalmente establecidos, asimismo están relacionados al rendimiento económico que perciba el sujeto pasivo y con ello evitar que la administración tributaria grave la mayor parte de sus

utilidades y resulte perjudicándolo, a tal grado de reducir los márgenes de ganancia; así como la afectación en la disponibilidad de sus bienes o recursos para inversión dentro del giro relacionado a sus actividades de carácter productivo.

Este principio puede considerarse como el límite material para definir o imponer un tributo; de igual forma tutela la propiedad privada, como garantía individual, regulada en la Constitución política de la República.

El principio de no confiscatoriedad protege que el impuesto aplicado no resulte excesivo, toda vez que su pretensión es garantizar los derechos fundamentales de los ciudadanos o sujetos pasivos; por lo tanto cualquier acto que resulte contrario a derecho, puede generar acciones inconstitucionales que permitirán restablecer los derechos transgredidos.

Los hechos tributarios deben causar impuesto una sola vez; no podrá duplicarse el pago en favor del fisco y peor aún si resulta en perjuicio del contribuyente.

2.2.3. Principio de irretroactividad

El principio es conocido también como indubio pro-contribuyente; según Monterroso el principio *ut supra* “(...) En materia tributaria como en materia penal la Ley no tiene efecto retroactivo [...] se aplicará cuando las sanciones anteriores favorezcan al contribuyente infractor, siempre y cuando no afecten resoluciones o sentencias firmes” (pp.15 y 16). En tal virtud, cualquier legislación que tenga normas tributarias sancionatorias será aplicable a futuro empero tendrán efecto retroactivo todas aquellas que supriman infracciones que contengan sanciones más benignas o que favorezcan al contribuyente responsable de la infracción. Este principio es aplicable únicamente en materia penal, siempre y cuando favorezca al reo.

2.2.4. Principio de equidad y justicia tributaria

El valor máximo que pretende el derecho al momento de aplicarse en materia tributaria es la justicia, Monterroso (2017) afirma “(...) es el valor más importante del Derecho Tributario, ya que persigue que se paguen y se cobren los tributos, con justicia para que cada uno de los ciudadanos deudores del mismo cumplan con sus obligaciones” (p. 30). De igual forma tiene como objetivo principal garantizar el patrimonio del sujeto pasivo ante el Estado; y que sus recursos no resulten afectados por abusos que la administración tributaria pueda cometer al momento de exigir el cumplimiento de la obligación.

La justicia tributaria debe ser relativamente ecuánime para el sujeto pasivo, toda vez que el obligado debe tener la posibilidad de debitar el monto que corresponda a la totalidad de sus ingresos brutos, y con ello determinar de forma real que el mismo posee la solvencia financiera para cumplir con sus obligaciones ante el ente recaudador. Corte de Constitucionalidad. (17 de julio de 2009) Exp.1824-2009. (Molinos Modernos, Sociedad Anónima)

El principio de equidad y justicia tributaria está contenido en el Artículo 243 de la Constitución Política, específicamente en el primer párrafo que se refiere a “El sistema tributario debe ser justo y equitativo (...”).

2.2.5. Principio del deber de contribuir

En materia tributaria, este principio emana del contenido legal establecido por mandato constitucional; está relacionado al principio de legalidad, regulado en el artículo 239 inciso d); es una obligación que puede considerarse desde el punto de vista político, social y jurídico, situación que motiva para que la legislación tributaria sea cuidadosa en pro de incentivar la moral de los sujetos obligados ante el fisco, con el único fin de cumplir la obligación de contribuir, siempre que sea con apego a los principios de justicia y

equidad; principalmente porque este principio faculta al Estado el poder exigir el cumplimiento de las obligaciones ante el ente recaudador, de forma imperativa.

Asimismo, dicha normativa constitucional faculta a la administración tributaria a que por incumplimiento o inobservancia de la ley pueda sancionar o coaccionar; siendo la única obligación del contribuyente, el cumplimiento de las mismas. “De igual manera la obligación de contribuir con los gastos públicos, siempre que emane de normativa prescrita, corresponde a los contribuyentes o ciudadanos responsables, cuyo fin únicamente está relacionado a la contribución de los gastos públicos”. Corte de Constitucionalidad. (31 de julio de 2014) Exp.358-2013. (Eduardo Abril y Edgar Ortiz).

2.2.6. Principio de igualdad

Este principio es impulsado por las postulaciones de la revolución francesa, Monterroso (como lo citó Rodríguez Lobato, 1986) “El principio de igualdad significa que las Leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias” (pp. 45 y 46).

De conformidad con lo indicado, dicho principio es aplicable en materia tributaria, debido a que no debe existir normativa para algunos, o trato preferencial y privilegiado; la materia imponible debe ser aplicada de acuerdo con la base de criterios legalmente razonados e influidos por la capacidad contributiva de cada uno de los sujetos pasivos que estén obligados a atender las cargas públicas.

Motivados por el principio de igualdad, es menester hacer especial mención que los impuestos deben ser aplicados con generalidad, es decir, abarcando de forma íntegra las categorías de ciudadanos obligados o bienes instituidos en la legislación y no únicamente una parte de ellos; su tratamiento debe ser análogo para quienes se encuentren en igual obligación ante la administración tributaria y mantener el trato

uniforme en cuanto a las cargas tributarias que a cada uno corresponda, considerando principalmente la capacidad de pago.

2.2.7. Principio de generalidad

En lo que corresponde a este principio, debe atenderse que es de aplicación para cualquier ámbito del derecho, Monterroso (según cita Sainz, 1985) “El principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas, en la medida que tengan la necesaria capacidad contributiva puesta de manifiesto [...] hechos imponibles tipificados en la ley” (p. 54).

De conformidad con la generalidad de la norma, esta debe de ser aplicada a todas las personas, y para el caso que nos ocupa, siempre que se encuentre intrínsecamente ligado a la capacidad de pago de cada contribuyente; debido a que cualquier sujeto pasivo, deberá contribuir a fortalecer las arcas del Estado, siempre que su obligatoriedad devenga de normativa expresa, en concepto del pago de tributos; asimismo, el principio infra referido posee su excepción, debido a que no siempre se tiene reglas absolutas.

(...) ya que toda regla tiene excepciones, muchas veces más de una, la generalidad en el pago de los tributos, también tiene su excepción, y la misma es conocida como Exención, ya que todas las leyes tributarias tiene un artículo específico en el que el legislador ha dejado implícita la exención a la norma, lo más importante deviene en que esta excepción, proviene en muchos casos desde la misma Constitución Política de la República, por lo que la ley ordinaria tributaria en ocasiones lo único que hace es desarrollar lo establecido en la Carta Magna, y otras veces, atendiendo a las políticas fiscales, desarrolla otras exenciones más, que no surgen directamente de la Constitución (...) (Monterroso, 2017, p. 57).

Como bien se indica, tanto la Constitución como la demás normativa que decreta obligaciones ante la administración tributaria, regula de manera expresa, la forma,

condición y excepción a la que están sujetas determinadas personas para cumplir dicho pago ante el fisco, en consecuencia, no todos los contribuyentes están obligados a llevar la carga o contribuir con los gastos del Estado.

2.2.8. Principio de proporcionalidad

En resumidas palabras, cualquier obligación o consecuencia legal sancionatoria, debe estar relacionada a la capacidad que tenga cada sujeto pasivo como consecuencia de sus obligaciones ante el Estado a través del ente rector.

(...) por lo que en Materia Tributaria se puede decir que la proporcionalidad es la correcta distribución entre las cuotas, o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos gravados. Significa que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a los representantes del Estado, como entes recaudadores una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de ingresos netos que hayan percibido, pues en este caso se estaría utilizando a los tributos como medio para que el estado confisque bienes a los ciudadanos (...) (Monterroso, 2017, p. 58).

Atendiendo el contenido infra referido, este principio de proporcionalidad, también está relacionado a los principios de generalidad e igualdad, debido a que si bien es cierto que todos los ciudadanos están en la obligación de contribuir con el gasto público, bien sea por cumplimiento a disposiciones legales (racionales y justas), también lo es que cualquier acto de la administración tributaria en potestad de su investidura pretenda exigir, deberá ser requerido, aplicado y calculado de forma justa; asimismo su aplicación debe ser de forma igual para quienes sean iguales y desigual para los desiguales.

2.2.9. Principio de confidencialidad

En términos generales, el artículo 24 constitucional establece que no podrá haber inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros, a menos que la instrucción emane de resolución legal. Ante la ilustración realizada, es necesario que se considere como facultad específica de la administración tributaria, el conocer o revisar los controles que dicha institución tenga como registro de cualquier información relacionada a los obligados tributarios (Alveño 2013).

Sin embargo, el principio indicado puede traer como consecuencia legal una antinomia (conflicto entre dos leyes) debido a que si bien es cierto que la Constitución Política de la República regula principios fundamentales como el de libre acceso a tribunales y dependencia del estado, Artículo 29; publicidad de los actos administrativos, Artículo 30; acceso a archivos y registros estatales, Artículo 31; también lo es que la misma normativa legal garantiza el derecho de defensa de los sujetos pasivos que por su naturaleza, son los obligados tributarios ante el Estado; sin embargo derivado de la vigencia del decreto 37-2016 Artículo 30, en donde faculta a la administración tributaria a requerir información que contribuya a fortalecer los procesos de investigación con fines tributarios.

(...) se desprende que se está violentando el derecho del contribuyente de tener información sobre lo que de ellos conste en la Administración Tributaria, adicional a lo anterior se viola el Derecho de Defensa establecido en el artículo 12 de la misma Carta Magna ya que todo el procedimiento se lleva a cabo de forma discrecional y a espaldas del contribuyente, como lo podemos observar en la redacción en su numeral 2, establece que el procedimiento se llevará a cabo sin notificación al contribuyente, por lo que se le está violentando el Derecho de Defensa, además del de confidencialidad por vedarles el acceso a la información de los procesos internos de la SAT, por lo que se criminaliza la actividad tributaria violando varios principios constitucionales (...) (Monterroso, 2017, p. 78).

En consecuencia, si bien es cierto que la confidencialidad claramente se encuentra tipificado como garantía constitucional, también lo es que dicha normativa no es absoluta, debido a que de forma expresa la legislación establece su excepción; sin embargo, el código tributario, Artículo 21 “A” establece el carácter de reservado a cualquier información relacionada a los contribuyentes y que se encuentre en poder de la superintendencia de administración tributaria (Monterroso 2017).

2.3. Impuestos

El modelo de Código Tributario para América Latina los define así “Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.” (p.154).

Para Héctor Belisario Villegas: “Es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadoras de la obligación tributaria (hechos imponibles), situaciones éstas ajenas a toda concreta acción gubernamental vinculada a los pagadores”. (p.156).

El Código Tributario guatemalteco en el Artículo 11 los define “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.”

Según Alveño (2013) “el impuesto es el tributo que el Estado está facultado para cobrar a los contribuyentes, en virtud de una ley, sin quedar obligado a contraprestación alguna respecto del sujeto pasivo.” (p. 188).

Conocidas algunas de las definiciones el concepto de impuesto se estima relevante referirse a los tipos de impuestos, es decir, impuestos directos e impuestos indirectos; según Alveño (2013):

En los directos el sujeto pasivo es genuinamente el obligado al pago de los mismos (...). En los indirectos un tercero es el sujeto real del pago [...]. Los impuestos directos se dividen a su vez en reales y personales [...] y los indirectos se dividen a su vez en impuestos sobre los actos e impuestos sobre el consumo. (p. 189)

De acuerdo con el autor citado, se interpreta que los impuestos directos reales con afectación sobre el objeto de gravamen y los personales con afectación sobre la capacidad de pago del contribuyente o sujeto pasivo.

En cuanto a los impuestos indirectos sobre los actos, el hecho generador se activa cuando se formalizan derechos y obligaciones a través del correspondiente instrumento legal, y respecto a los impuestos sobre el consumo, cuando el sujeto pasivo o contribuyente satisface una necesidad a través del consumo de un bien o servicio.

De ahí que los impuestos sobre la renta y el patrimonio sean impuestos directos porque gravan la riqueza en sí misma. Pero la riqueza de un individuo puede manifestarse de forma indirecta a través de su propia utilización, que puede ser gravada por un impuesto indirecto, como los de transmisión o circulación de bienes, o los que gravan el consumo, si bien estos últimos pueden establecer discriminaciones en perjuicio de los más débiles en el plano económico, que de esta forma pagarán la misma cantidad de impuestos indirectos que los de mayor poder adquisitivo.

Como lo expresa Acosta (2001):

Existen numerosas clasificaciones de los impuestos, casi todas ellas de carácter hacendístico o político. Desde el punto de vista jurídico, son pocas las que interesan, entre ellas [...] las que los agrupan en directos e indirectos, reales y personales y proporcionales y progresivos. (p. 124)

Según Griziotti (como se citó en Acosta, 2001):

Los impuestos son directos dice cuando extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio o del rédito, tomados como expresión de la capacidad contributiva

favorecida en su formación por la contraprestación de los servicios públicos. Son indirectos, cuando gravan el gasto o el consumo o bien la transferencia de riqueza, tomados como índice o presunción de la existencia de la capacidad contributiva, indirectamente relacionada, como ya se ha dicho, con la prestación de los servicios públicos. (p. 127)

En la clasificación de reales y personales, según Villegas (2003):

Los primeros consideran en forma exclusiva la riqueza gravada, con prescindencia de la situación personal del contribuyente (p.ej., los impuestos a los consumos). Los segundos tiene en cuenta la especial situación del contribuyente, valorando los elementos que integran su capacidad de pago (p.ej., el impuesto a la renta, que toma en cuenta cargas de familia o el origen de las ganancias. (p. 160)

De acuerdo con Villegas (2003):

Un impuesto es proporcional cuando mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada. Es progresivo cuando aumenta a medida que se incrementa el valor de la riqueza gravada. En la forma corriente de aplicación actual impuesto proporcional es el que tiene una alícuota única, adoptan generalmente esta modalidad los impuestos al consumo, el impuesto progresivo es aquel cuya alícuota aumenta a medida que crece el monto gravado (así suele ocurrir con los impuestos a la renta). (p. 160)

Lo anterior presupone que un sistema impositivo será tanto más justo cuanto más descansen sobre una base de impuestos directos, pero existe la propensión por parte de los Estados de incrementar los impuestos indirectos por la mayor facilidad y cuantía de su recaudación. Considérese por ejemplo el impuesto que grava la gasolina, que está incorporado en su precio al adquirirla.

La Constitución Política de la República de Guatemala, clasifica a los impuestos de acuerdo con el Artículo 239, en ordinarios y extraordinarios, determinando las bases de recaudación:

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

Los impuestos extraordinarios no podría ser la excepción en el Estado de Guatemala, se legislan cuando acontecen problemas socioeconómicos y/o fenómenos naturales con impactos negativos para la población por la afectación o colapso en infraestructura social o económica, ante la necesidad inmediata de captar ingresos adicionales para paliar la crisis

En este sentido argumenta García (1999):

Esta distinción se refiere a la periodicidad o perdurabilidad de los impuestos dentro del sistema tributario. Los que se reproducen todos los años con periodicidad regular, o que rigen hasta su derogación con la característica de habérselos establecido con miras a su permanencia, son ordinarios. En cambio, los impuestos que surgen en períodos de crisis, de alteraciones profundas en la economía, para lograr ajustes en los gastos públicos, son extraordinarios. (p. 46)

En la medida en que tales impuestos respondan a los principios constitucionales de tributación con arreglo a la capacidad económica de los sujetos pasivos, se acercan a una justicia distributiva, es decir, responden a la redistribución de rentas que son asignadas por el poder político para hacer más justa una sociedad, vigilando que el criterio de solidaridad sea racional y no influya negativamente en el desarrollo y fomento de la riqueza y bienestar común o iguales condiciones de satisfacción de forma no proporcional en función de sus méritos y el esfuerzo que despliegan en la producción de la misma.

2.3.1. Características de los impuestos

Considerando lo planteado anteriormente, se puede establecer que un impuesto reúne las características siguientes:

- a) Obligación basada en ley, para que pueda ser exigible.
- b) Obligación exigida por el Estado.
- c) No hay una contraprestación directa por parte del Estado, sirve para que este cumpla sus fines.
- d) Al fondo común del Estado pertenecen los ingresos recaudados.
- e) No pueden ser confiscatorios, deben tener como base la capacidad de pago del sujeto pasivo o contribuyente.

En el Estado de Guatemala corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, de conformidad con el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, la recaudación de los impuestos.

2.3.2. Clasificación de los impuestos

Con base en la estructura tributaria del Estado de Guatemala, estos se clasifican en impuestos directos e impuestos indirectos.

2.3.2.1 Impuestos directos

Gravan de manera directa el patrimonio, los ingresos y/o las rentas de los contribuyentes:

- a) Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos: la circulación de vehículos en territorio, espacio aéreo y aguas nacionales genera un

impuesto que debe pagar los propietarios de los mismos. Estos fondos en buena parte tienen como destino, las municipalidades del país, esta normado por el Decreto Número 70-94 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos. El período de pago se realiza del uno de enero al treinta y uno de julio de cada año

- b) Impuesto Sobre la Renta: es el impuesto que recae sobre las rentas o ganancias que obtengan las personas y empresas, entes o patrimonios nacionales o extranjeros, residentes o no en el país, esta normado por el Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria. Se genera cada vez que se producen rentas gravadas. Se determinan según su procedencia: a) Actividades Lucrativas; b) Rentas del Trabajo y c) Rentas de Capital.
- c) Impuesto Único Sobre Inmuebles: conocido como IUSI, es la contribución que los guatemaltecos dueños de bienes, inmuebles, rústicos o rurales y urbanos proporcionan al Estado, la mayor parte de lo recaudado es asignado a las municipalidades, la mayoría ya lo recauda y administra, otras a través de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas - MINFIN-. Está normado por el Decreto Número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles. El pago se realiza trimestral o anualmente.
- d) Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones: el pago lo realizan los beneficiarios de herencias, legados y donaciones. Esta normado por el Decreto Número 431 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.
- e) Impuesto De Solidaridad: el pago de este impuesto, lo realizan las personas o empresas, afiliadas al Régimen Sobre Utilidades del -ISR-, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles y agropecuarias y obtengan un

margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos. Esta normado por el Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad. El pago se realiza trimestralmente.

2.3.2.2. Impuestos indirectos

Gravan el consumo de bienes y servicios. Se denominan indirectos porque los mismos son trasladados en cada eslabón de la cadena productiva (de importador a productor, de este a distribuidor y de este al consumidor final que será el auténtico contribuyente).

- a) Impuesto al Valor Agregado: es el impuesto que más ingresos genera para el fisco, lo paga toda persona que compra algún bien o adquiere un servicio. Esta normado por el Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado. La tarifa del IVA, es del doce por ciento (12%) del valor de cada producto o servicio y está siempre incluido en los precios de todo lo que se compra. Los contribuyentes inscritos en el Régimen General están obligados a reportar mensualmente el IVA, pagado en sus compras y el IVA cobrado en sus ventas.
- b) Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo: surge en el momento del despacho de petróleo crudo y combustibles. Lo recaudado es asignado a las municipalidades, para el servicio de transporte, mejora, construcción y mantenimiento de la infraestructura vial, tanto urbana como rural. Esta normado por el Decreto Número 38-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo.

Las tasas del impuesto son las siguientes: gasolina superior, cuatro quetzales con setenta centavos (Q.4.70); gasolina regular, cuatro quetzales con sesenta centavos (Q4.60); Gasolina de aviación, cuatro quetzales con setenta centavos

(Q4.70); Diesel y gas oíl, un quetzal con treinta centavos (Q1.30); Kerosina, cincuenta centavos de quetzal (Q0.50); Kerosina para motores de reacción, cincuenta centavos de quetzal (Q0.50); y Nafta, cincuenta centavos de quetzal (Q0.50).

- c) Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas: las bebidas que pagan este impuesto son las cervezas y otras bebidas de cereales fermentadas, vinos, vinos espumosos, vinos, vermouth y sidras, bebidas alcohólicas destiladas, bebidas alcohólicas mezcladas, el resto de las bebidas fermentadas. Esta normado por el Decreto Número 21-2004 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas. La base del impuesto lo constituye el precio de venta al consumidor final, sugerido por el fabricante o el importador.
- d) Impuesto al Tabaco y sus Productos: rige todo lo relacionado con la siembra, cultivo, tránsito, manufactura, comercio, consumo, importación y exportación del tabaco y sus productos, además de fijar un impuesto para los cigarrillos fabricados a máquina, nacionales e importados, así como a los puros y mixturas. El monto del impuesto recaudado se destina a financiar el presupuesto del sector salud. Esta normado por el Decreto Número 61-77 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Tabacos y sus Productos. Lo deben pagar los fabricantes y los importadores.
- e) Impuesto a la Distribución de Cemento: la distribución de cemento en el territorio nacional, lo deben pagar los fabricantes y los importadores de este producto, se genera al momento de la salida del producto de las bodegas de almacenamiento de los fabricantes o bien al internarse al país. Esta normado por el Decreto Número 79-2000 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento. La tarifa de este impuesto es de un quetzal con

cincuenta centavos (Q1.50) por cada bolsa de cuarenta y dos punto cinco (42.5) kilogramos de peso o bien su equivalente.

De conformidad con lo recaudado para el año 2018 (véase anexos, cuadro 1) se logra establecer que los ingresos tributarios netos ascienden a la cantidad de cincuenta y ocho mil ochocientos treinta y cinco punto seis millones de quetzales (Q 58,835.6), de este total recaudado, veinte mil novecientos veinte punto dos millones de quetzales (Q 20,920.2) corresponden a ingresos tributarios directos, equivalentes al treinta y cinco punto seis por ciento (35.6%); el restante sesenta y cuatro punto cuatro por ciento (64.4%) corresponde a los ingresos tributarios indirectos que ascienden a la cantidad de treinta y siete mil novecientos catorce punto nueve millones de quetzales (Q 37,914.9).

La participación de los ingresos tributarios directos e indirectos en función de la recaudación total para el año 2018, proporciona los elementos técnicos y jurídicos para calificar al sistema tributario del Estado de Guatemala como regresivo, por cuanto los ingresos tributarios indirectos contribuyen en mayor cuantía, sesenta y cuatro punto cuatro por ciento (64.4%), a la integración de la recaudación total, comportamiento que pone a la vista que la mayor proporción de impuestos en el Estado de Guatemala tienen afectación en el consumo y en consecuencia son pagados por la mayoría de la población, sin considerar principalmente el principio de capacidad de pago o de progresividad, entre otros.

2.4. Arbitrios

Según el Código Tributario guatemalteco, Decreto Número 6-91, Artículo 12. “Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades”.

Alveño (2013) afirma:

En la mayor parte de la doctrina no aparece este tributo, lo que nos autoriza a pensar que esta clase es propia del Derecho Tributario guatemalteco. Su razón

de ser se encuentra en la autonomía que goza el régimen municipal en el Estado de Guatemala. (p.164)

A este respecto, la Constitución Política de la República de Guatemala en los Artículos 253 al 262, a excepción del Artículo 256 regula lo pertinente al Régimen Municipal.

Por su importancia, el Artículo 253 constitucional se refiere a la Autonomía Municipal, confiriéndoles entre otras las siguientes funciones:

- a) Elegir a sus propias autoridades;
- b) Obtener y disponer de sus recursos; y
- c) Atender los servicios públicos locales, el ordenamiento territorial de su jurisdicción y el cumplimiento de sus fines propios.

El Decreto Número 12-2002 del Congreso de la República, Código Municipal y sus reformas según Decreto Número 22-2010 en el Artículo 100. Ingresos del Municipio contiene las diversas fuentes de estos, entre otras las siguientes:

- a) Los provenientes del aporte que, por disposición constitucional, el Organismo Ejecutivo debe trasladar directamente a cada municipio;
- b) El producto de los impuestos que el Congreso de la República decrete a favor del municipio;
- c) Las donaciones que se hicieren al municipio;
- d) Los bienes comunales y patrimoniales del municipio, y las rentas, frutos y productos de tales bienes;
- e) El producto de los arbitrios, tasas administrativas y servicios municipales;
- f) El ingreso proveniente de las contribuciones por mejoras, aportes compensatorios, derechos e impuestos por obras de desarrollo urbano y rural que realice la municipalidad, así como el ingreso proveniente de las contribuciones que paguen

quienes se dedican a la explotación comercial de los recursos del municipio o que tengan su sede en el mismo;

- g) Los provenientes de los contratos de concesión de servicios públicos municipales;
- h) Los provenientes de las donaciones e
- i) Cualesquiera otros que determinen las leyes o los acuerdos y demás normas municipales.

Se puede entonces determinar que, los arbitrios municipales están representados por las tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público individualizado en el contribuyente.

En consecuencia, se deduce que el arbitrio es de carácter obligatorio, constituye un aporte que mediante ley que es creado a favor del municipio, en función a los principios de equidad y justicia tributaria para la realización de los fines del municipio y la satisfacción de las necesidades públicas de la comunidad.

Es de carácter obligatorio porque se hace efectivo, independientemente de la voluntad de las personas obligadas a su pago; y que debe imponerse de acuerdo con la capacidad de pago de los contribuyentes, debido a que los ciudadanos que tienen menos capacidad económica pagan una menor cantidad en relación con las personas que poseen capacidad económica mayor, salvo algunas excepciones en las cuales se quebranta la capacidad de pago debido a la desproporcionalidad de la base impositiva, como el caso del pago del arbitrio de ornato municipal en el ordenamiento tributario guatemalteco, situación que será analizada posteriormente.

La recaudación de los arbitrios está en función de la realización de los fines del municipio y la consiguiente satisfacción de las necesidades públicas de la comunidad, ya que con los fondos obtenidos del mismo se persigue el mejoramiento de los servicios públicos locales y la creación de nuevos servicios.

2.4.1. Características de los arbitrios

En función de su definición las características inherentes al arbitrio se pueden integrar en las siguientes:

- a) Como potestad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala, es decretado por ley, según el Artículo 239 de la Constitución Política de la República.
- b) Su destino es exclusivamente para las municipalidades, quienes tienen competencia tributaria para su recaudación.
- c) Constituye pago pecuniario en dinero
- d) Pago obligatorio para todos los vecinos del municipio.

2.4.2. Clasificación de los arbitrios

No existen en la legislación guatemalteca normas jurídicas que determinen qué actividades pueden gravarse, o que pueda servir de orientación a los municipios y que regulen qué actividades no deben afectarse. Lo anterior no permite establecer una clasificación precisa. Sin embargo, por su importancia y por ser encubierta su utilización con la denominación de tasa o contribución por parte de los concejos municipales, se puede determinar que el cobro de arbitrios se puede imponer sobre las siguientes actividades:

- a) Extracción de productos: tanto agrícolas como pecuarios, así como forestales, industriales y artesanales,
- b) Extracción de minerales y materiales de construcción tales como el mármol, arena, piedrín y metales (explotación de canteras),
- c) Establecimientos comerciales, industriales; tales como panaderías, abarroterías, cafeterías o restaurantes; estableciendo el pago del tributo en una unidad mensual;
- d) Expendios de licores y centros de diversión;
- e) Servicios de agua

- f) Limpieza pública y ornato.
- g) Mantenimiento de parques y jardines públicos y
- f) Seguridad ciudadana o serenazgo.

2.4.3. Discrepancias y similitud con los impuestos

Con base en la doctrina expuesta es válido determinar que existe una discrepancia con el impuesto, el municipio es el sujeto activo a favor del cual se decretan los arbitrios, mientras el impuesto se decreta a favor del Estado de manera general.

Respecto a las similitudes resulta importante indicarlas en función de sus ámbitos de aplicación:

- a) Los arbitrios como los impuestos persiguen un mismo fin, desarrollar obras de beneficio común.
- b) Ambos son coercitivos, de aplicación forzosa.
- c) Están establecidos mediante leyes.

Un arbitrio en común en las municipalidades del Estado de Guatemala lo representa el de ornato, el cual consiste en un pago anual que todos los vecinos deben pagar con la finalidad de contribuir al ornato, el pago de la tasa del arbitrio municipal está regulado por el Decreto Número 121-96 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Arbitrio de Ornato Municipal.

Esta ley establece el arbitrio de ornato municipal, a favor de las municipalidades del país, con efectos específicos en el ámbito de sus correspondientes jurisdicciones, el Artículo 2. (Sujeto pasivo) establece “Están obligadas al pago del arbitrio de ornato, todas las personas guatemaltecas o extranjeras domiciliadas que residan en cada jurisdicción municipal y que se encuentren comprendidas entre los 18 y los 65 años de edad.

Se incluyen dentro de esta obligación, los menores de 18 años que de conformidad con el Código de Trabajo, tengan autorización para trabajar". El pago de ornato deberá hacerse de acuerdo con una tabla de tasas que establece este decreto en el Artículo 9. "Si el arbitrio no fuere cancelado dentro del período señalado, así como el de la prórroga, el mismo causará una multa equivalente del ciento por ciento de su valor". Artículo 5. (Sanción por incumplimiento).

Este arbitrio constituye un ejemplo de la regresividad de la estructura tributaria del Estado de Guatemala, por cuanto que el análisis de la proporcionalidad de la base impositiva y consiguiente aplicación de la tasa para fines del cumplimiento de la obligación tributaria, dista de ser equitativa y justa; por tanto riñe con los principios constitucionales de capacidad de pago, de equidad y justicia tributaria y de proporcionalidad. En este sentido, el cuadro 1 contiene la base impositiva de la obligación tributaria.

Cuadro 1

Base impositiva Decreto Número 121-96 Ley del Arbitrio de Ornato Municipal

Estado de Guatemala

INGRESO MENSUAL	ARBITRIO	CON MULTA
De Q300.01 a Q500.00	Q4.00	Q8.00
De Q500.01 a Q1,000.00	Q10.00	Q20.00
De Q1,000.01 a Q3,000.00	Q15.00	Q30.00
De Q3,000.01 a Q6,000.00	Q50.00	Q100.00
De Q6,000.01 a Q9,000.00	Q75.00	Q150.00
De Q9,000.01 a Q12,000.00	Q100.00	Q200.00
De Q12,000.01 en adelante	Q150.00	Q300.00

Fuente: Decreto Número 121-96 Ley del Arbitrio de Ornato Municipal.

Se establece que la base imponible, ingreso mensual, parte de incrementos de doscientos quetzales (Q 200.00); quinientos quetzales (Q 500.00); dos mil quetzales (Q 2,000.00); y tres mil quetzales (Q 3,000.00) sucesivamente, hasta alcanzar el ingreso mensual de Q 12,000.00.

La tasa del arbitrio presenta variaciones ascendentes que oscilan de cuatro quetzales (Q 4.00), hasta alcanzar los ciento cincuenta quetzales (Q 150.00). Es en el rango de ingreso mensual de Q 12,000.01 y más, donde se distorsiona la proporcionalidad y se manifiesta la marcada regresividad del arbitrio; pues a partir de ese rango la tasa del arbitrio es fija en ciento cincuenta quetzales (Q150.00); en términos porcentuales al ingreso que grava, representa el uno punto veinte y cinco por ciento (1.25%). Para un contribuyente que tenga ingresos de quince mil quetzales mensuales (Q15,000.00), la tasa de arbitrio representaría el uno por ciento (1%), mientras para el que tenga ingresos de veinte y cinco mil quetzales (Q 25,000.00) mensuales representa el cero puntos seis por ciento(0.6%).

Esta situación pone de manifiesto que a mayor ingreso menor será el arbitrio por pagar y para el caso de algunos contribuyentes puede representar un pago equivalente a centésimas o décimas de sus ingresos mensuales.

2.5. Tasas

Como se ha argumentado, el ordenamiento jurídico guatemalteco no considera a la tasa como parte de la estructura tributaria del Estado, reiterándose a lo normado en el Decreto Número 6-91 Código Tributario, Artículo 10. “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.”

El fundamento anterior demanda revisar doctrina, toda vez que, para las municipalidades del Estado de Guatemala, la aplicación de las tasas representa un instrumento generador de ingresos para el municipio.

En este sentido, según sentencias del 31 de agosto de 1995, 20 de junio de 1996 y 5 de febrero de 2001. Expedientes 259-93, 533-95 y 471-2000. Gacetas 37, 40 y 59 en otros. Se han emitido fallos por parte de la Corte de Constitucionalidad, pronunciados sobre ella, manifestando que la tasa es una relación de cambio en virtud de la cual un particular paga voluntariamente una suma de dinero y debe recibir como contraprestación un determinado servicio público.

Otro fundamento para elaborar la definición jurídica de tasa como una especie de tributo, se encuentra en las sentencias emitidas por la Corte de Constitucionalidad que ha generado jurisprudencia al definirla como tributos cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial, de un servicio público individualizado a favor del contribuyente, Sentencias de 11 de marzo de 1996, 16 de junio de 2010 y 21 de julio de 2010. Expedientes 47-96, 373-2010 y 949-2010. Gacetas 39 en otros.

Sin embargo, hay que considerar que la Constitución Política de la República de Guatemala, se refiere en el Artículo 260 “Privilegios y garantías de los bienes municipales. Los bienes, rentas, arbitrios y tasas son prioridad exclusiva del municipio y gozarán de las mismas garantías y privilegios de la propiedad del Estado”. En este sentido se puede establecer que el fundamento jurídico de la adaptación de las tasas como instrumento de captación de ingresos a favor del Estado de Guatemala, no se identifica en el Código Tributario, pues de acuerdo con lo expuesto se basa en la Constitución Política de la República.

Asimismo, el Artículo 261 de la Constitución establece: “Prohibición de eximir tasas o arbitrios municipales. Ningún organismo del Estado está facultado para eximir de tasas o arbitrios municipales a personas individuales y jurídicas, salvo las propias municipalidades y lo que al respecto establece esta Constitución”.

Otros tratadistas sí son explícitos en cuanto a la Tasa se refieren, sobresaliendo entre ellos:

La definición según Giuliani (2003) “Es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado” (p.257).

Otra definición no menos importante la plantea el Modelo de Código Tributario para América latina OEA-BID en su Artículo 16 “Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente (...).

Además, se pueden citar otras consideraciones para una mejora en la conceptualización de las tasas, en esta orientación se describe lo siguiente:

Las tasas municipales están destinadas al financiamiento de las obras de interés local y lo paga el vecino en su respectiva jurisdicción municipal [...] particularmente, por la persona que hace uso de los servicios que presta la Municipalidad, según el aprovechamiento o uso que los particulares hacen de los servicios divisibles, al mayor aprovechamiento del servicio corresponde un mayor pago, y en casos en que nunca se llegan a utilizar dichos servicios, el individuo está exento de pagar cuota alguna [...] Ejemplo, las tasas por servicio de agua municipal. Porras (como se citó en Lepe, 2015, p.78).

Considerando las definiciones anteriores se pueden inferir elementos en común a las tasas:

- a) Tributo establecido por la Corporación Municipal en ejercicio del poder tributario delegado que le atribuye el Código Municipal.
- b) Tributo que se paga por los vecinos de la Municipalidad a cambio de la prestación efectiva o potencial de un servicio público.
- c) La prestación del servicio se individualiza en los vecinos directa o indirectamente; ya que las mismas son pagadas por las personas que harán uso del servicio.

2.5.1. Características

Con base en la doctrina expuesta es posible establecer las principales características inherentes a las tasas:

- a) Ingreso percibido por el Estado o a través de otros entes públicos;
- b) Establecidos por el Estado o cualquier otro ente estatal;
- c) Su aplicabilidad está regulada por leyes y reglamentos;
- d) Deben ser pagadas por quienes reciben directamente el servicio;
- d) Quien requiere un servicio está obligado a pagarla, si no lo necesita, no está obligado pues son de carácter voluntario y
- e) El Estado se obliga a dar una prestación por el pago recibido.

En esencia, las características anteriores conllevan a un elemento en común; el Estado está obligado a otorgar una prestación por el pago recibido.

2.5.2. Clasificación

De acuerdo con la doctrina consultada se ha podido determinar que no hay una clasificación estándar, sin embargo, se expone la siguiente:

- a) Tasas por servicios: son aquellas que se fundamentan en el uso o disfrute de un Servicio público de carácter esencial. Ejemplos: Servicio de Agua potable, servicios de alcantarillado o drenaje, destace de ganado, alumbrado público.
- b) Tasas administrativas: Se cobran por la prestación de servicios de tipo Administrativo. Ejemplo: Certificaciones de partida de nacimiento, defunción, matrimonio, solvencias, licencias de construcción, registro de vecindad, incluso las tasas administrativas que cobra el poder judicial dentro de los procedimientos o

trámites administrativos relacionados con los procesos judiciales, etc. (López, 2003, p. 77).

La clasificación anterior es ajustable al ordenamiento jurídico guatemalteco, toda vez que en su mayoría son tasas aplicables por las municipalidades.

2.5.3. Discrepancias con los impuestos

Habiéndose definido las tasas, conocidas sus características y planteada su clasificación en función de su aplicación por el Estado de Guatemala, es posible explicar las principales discrepancias con el impuesto.

- a) En las tasas el pago es voluntario, dado que es el contribuyente quien decide si hace uso o no del servicio que brinda el Estado; mientras en los impuestos, el contribuyente o sujeto pasivo está obligado a pagar, aún en contra de su voluntad.
- b) En las tasas, la recaudación es con motivo de servicios especiales que se solicitan a las instituciones públicas y no se utilizan para cubrir necesidades públicas en sentido amplio, sino los gastos de ciertas actuaciones oficiales de las cuales el contribuyente recibe una contraprestación directa de parte de la administración municipal; mientras que en los impuestos la recaudación se realiza con base en datos o aspectos generales.

2.5.4. Discrepancias con los arbitrios

Aun cuando los arbitrios están establecidos por el marco jurídico tributario del Estado de Guatemala a diferencia de las tasas en sentido estricto, resulta importante establecer sus discrepancias entre estos.

- a) La tasa se puede establecer mediante acuerdos municipales o reglamentos, siempre de carácter individual de la organización administrativa que lo recauda. El arbitrio por su parte, y en respeto al principio de legalidad, Constitución Política de la República, Artículo 239, únicamente se puede establecer mediante ley, decretada por el Congreso de la República de Guatemala.
- b) Se puede establecer que la tasa se paga por los vecinos de la Municipalidad a cambio de la prestación efectiva o potencial de un servicio público (hecho generador). En los Arbitrios, el pago efectuado no se realiza a cambio de una prestación determinada, aunque evidentemente los recursos obtenidos deben destinarse a los fines del municipio. y satisfacción de necesidades de los vecinos, pero en forma general.
- c) Respecto al pago de la tasa el vecino concurre a la Municipalidad por su propia voluntad a demandar determinado servicio que recibe a cambio, el acto es voluntario, no existe imposición de su pago. Por su parte, el Arbitrio consiste en un pago que obligatoriamente debe de hacer el sujeto pasivo o contribuyente de la relación tributaria y que de la misma manera la Municipalidad que lo percibe lo emplea en la prestación general de servicios.

2.6. Contribución especial y contribución por mejoras

2.6.1. Contribución especial

Las contribuciones especiales se encuentran reguladas tácitamente en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 239. Principio de legalidad. “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación (...”).

El Artículo 13 del Código Tributario guatemalteco la define como “Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales (...”).

Mientras el Modelo del Código Tributario para América Latina (MCTAL) en su artículo 17, inciso primero, define a la contribución especial como: el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación. En sus incisos segundo y tercero el MCTAL menciona como formas de la contribución especial, a la contribución de mejora y la contribución de seguridad social (Ojeda, 2001, p. 118).

Villegas (2003), indica “son tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado” (p.195).

Como lo indica Ojeda (2001):

El artículo 28 de la Ley Española 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), manifiesta que: Constituye el hecho imponible de las contribuciones especiales la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, de carácter local, por las entidades respectivas. (p. 118)

Resulta importante acotar que en la aplicación de este tributo se sustituye el principio de la capacidad económica por el de los beneficios; es decir, que el cumplimiento de la obligación tributaria está en función de los beneficios generados por la realización de la obra o de los servicios públicos.

El fundamento de reclamar una contribución para el financiamiento de esos servicios a quienes se benefician por su existencia es pues, el mismo que en el caso de la contribución por mejoras. Las ventajas en estos casos tienen características más imprecisas que en el caso de esta última, pero indudablemente existen. El funcionamiento del servicio de seguridad social significa para los integrantes del grupo comprendido en él, la eliminación de riesgos y esto ya de por sí constituye una ventaja; Pero, además, por regla general, confirmada por la experiencia, se materializa en prestaciones pecuniarias recibidas por los propios contribuyentes o por sus familiares (Valdés, 2001, p. 194).

En el caso guatemalteco, entre otros (contribución de vialidad, contribución sindical y contribución profesional), esta contribución la encontramos en los servicios que presta el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social –IGSS-, el cual se sostiene con el aporte obligatorio de las cuotas patronales y laborales, que los empleadores deben enterar en las cajas de dicha institución, con la finalidad de la prestación, conservación y mantenimiento de los servicios de salud, hospitalarios y de previsión social que presta.

2.6.2. Contribución por mejoras

La Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 239 Principio de legalidad, no hace referencia a este tipo de tributo, expresamente cita a los impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales.

Se tiene del criterio que la no inclusión de las contribuciones por mejoras en la Constitución Política de la República obedece al hecho que no le corresponde particularizar las diversas clases de tributos que comprenden las contribuciones especiales; siendo competencia la identificación de las diversas clases de tributos a las correspondientes leyes ordinarias y reglamentarias.

El Decreto Número 6-91 Código Tributario de Guatemala y sus reformas, establece en su Artículo 1 Carácter y campo de aplicación. Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria. También se aplicarán supletoriamente a toda relación jurídico-tributaria, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales.

El Artículo 13 del Código Tributario las define como (...). “Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite individual para el contribuyente, el incremento del valor del inmueble beneficiado”.

De acuerdo con Ojeda (2001) “El artículo 415 de la Ley de Régimen Municipal (LRM) define a la contribución especial de mejoras como: el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles urbanas por la construcción de cualquier obra pública” (p. 118).

Queralt (2009) las define:

Esta contribución se legitima en el incremento del valor del patrimonio del sujeto pasivo, como consecuencia directa de la realización de dicha obra. Ejemplo de ella es la contribución que se cobra a los frentistas por el incremento de valor de los inmuebles ante la pavimentación de una calle.

2.6.3. Discrepancias de las contribuciones con los impuestos

Previo a exponer algunas diferencias entre esta clase de tributos, resulta importante considerar lo expuesto por Valdez (2001) “Es importante señalar que en el

impuesto rige el principio de la capacidad contributiva, en la contribución el principio del beneficio" (p. 202).

- a) En la contribución, el beneficio proviene exclusivamente de una actividad del Estado: realización de una obra, organización de un servicio, mientras en el impuesto el beneficio puede originarse de diversas actividades públicas o privadas nacionales o extranjeras.
- b) En la contribución, el beneficio es considerado en sí mismo como causa justificativa para exigir a las personas beneficiadas una participación especial en la financiación de la obra que las enriquece o del servicio cuyo funcionamiento les proporciona beneficios. En el impuesto, el beneficio se toma como índice de una capacidad contributiva especial, que justifica una mayor imposición destinada a sufragar los gastos públicos.
- c) En el impuesto, el producto puede tener o no una relación directa y en muchos casos sería imposible relacionarlo a la actividad que le dio origen; en la contribución, es elemento esencial y principal fundamento político de su exigencia, dicha relación directa
- d) Consecuencia de la diferencia anterior es la de que en el impuesto el único límite es la capacidad contributiva; en cambio, en la contribución, además de ese límite, rige también como elemento esencial, el "límite del costo total de la obra o servicio", lo que abre la posibilidad al distribuir este costo entre los contribuyentes, resulten importes inferiores a dicha capacidad.

Entre otras consideraciones el Código Municipal Decreto Número 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala, presenta deficiencias doctrinarias, punto de vista particular, en lo concerniente a las contribuciones, por cuanto no las define, pudiendo ocasionar con ello la inadecuada interpretación de este tipo de tributo.

En virtud de ello es posible exponer esta deficiencia conforme su Artículo 72 Servicios públicos municipales:

El municipio debe regular y prestar los servicios públicos municipales de su circunscripción territorial y, por lo tanto, tiene competencia para establecerlos, mantenerlos, ampliarlos y mejorarlos, [...] y, en su caso, la determinación y cobro de tasas y contribuciones equitativas y justas. Las tasas y contribuciones deberán ser fijadas atendiendo los costos de operación, mantenimiento y mejoramiento de calidad y cobertura de servicios.

2.7. Legislación comparada

En este apartado se busca identificar, comparar y analizar el ordenamiento jurídico que han permitido la aprobación de reformas tributarias implementadas por los Estados de Guatemala (2012), Colombia (2012), México (2013) y Chile (2014), a fin de establecer similitudes entre sí o discrepancias de las correspondientes estructuras tributarias. Así como, sus impactos en los correspondientes sistemas tributarios.

Por tratarse de Estados de América Latina, es de subrayar la importancia que constituyen los aportes realizados en materia de política fiscal por la Comisión Económica para América Latina -CEPAL- y el Banco interamericano de Desarrollo –BID- organismos internacionales que periódicamente elaboran estudios tendientes al análisis de la política tributaria de la región.

Interesa para efectos de esta indagación tomar en cuenta aspectos doctrinarios y algunos resultados del estudio *Sostenibilidad Fiscal y Reformas Tributarias en América Latina*, preparado en 2016 por ambos organismos; quienes han desarrollado una clasificación de las reformas y modificaciones tributarias implementadas en América Latina basada en criterios o dimensiones, lo cual se estima importante en función de conocer e interpretar los rasgos de sus estructuras tributarias de los Estados

mencionados.

Esta clasificación se basa en cuatro dimensiones consideradas:

- a) Cambios paramétricos;
- b) Cambios en la estructura tributaria;
- c) Efectos en la recaudación y
- d) Efectos distributivos.

Se determina entonces como un hecho trascendental la anterior clasificación, pues por lo general cuando se hace referencia al concepto de reforma tributaria se define como el proceso de cambio de determinada estructura tributaria de manera parcial o total, siendo las parciales las más comunes de implementar y con menos obstáculos para su aprobación, mientras las reformas totales o integrales como las más complicadas de aprobar y en consecuencia de aplicar. En este sentido, merece especial atención y análisis lo propuesto por CEPAL y BID como se ha argumentado. (Véase anexos, cuadro 2).

Con base en lo anterior se establece que la propuesta de CEPAL y BID, se orienta a clasificar los cambios tributarios en tres categorías.

- a) Modificación tributaria: Ajuste impositivo paramétrico que puede incluir cambios en las tasas impositivas, la cobertura de la base imponible, o los beneficios y cobertura de algún tributo. Se trata de cambios en los parámetros dentro del esquema tributario que, por tanto, no afectan la estructura ni dan origen a un nuevo sistema tributario. Pueden o no producir cambios en la recaudación y, en general, no consideran efectos distributivos.
- b) Reforma tributaria: cambia la estructura del sistema tributario a través de una o más variables. Puede generar una recaudación tributaria mayor, igual o menor y, en general, produce efectos distributivos.

- c) Reforma tributaria estructural: transforma y produce una nueva estructura del sistema tributario y, por tanto, genera efectos distributivos.

Como antecedente entre 2010 y 2015, un total de 18 Estados de la región (Argentina, Bolivia (Estado Plurinacional de), Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana, Uruguay y Venezuela (República Bolivariana de) modificaron el nivel o la estructura de sus impuestos, o incluso ambos.

Durante ese periodo, los países de América Latina realizaron una reforma o modificación tributaria cada dos años, alcanzándose un total de sesenta y ocho (68) modificaciones o reformas tributarias en ese período (CEPAL, BID, 2016).

Se puede establecer que las reformas o modificaciones tributarias han sido una de las políticas públicas más extendidas y transversales en la presente década en América Latina, su objetivo ha sido consistente en el aprovechamiento del potencial tributario para incrementar los ingresos, mejorar la eficiencia, generar efectos distributivos y fortalecer la sostenibilidad fiscal. En este sentido el BID y CEPAL acotan lo siguiente.

(...) En esta década, todos los países de América Latina han modificado su impuesto sobre la renta. Así, del total de las modificaciones o reformas tributarias implementadas entre 2010 y 2015, un 75% incluyeron cambios al impuesto sobre la renta, en tanto que las 17 reformas tributarias efectuadas en la región consideraron cambios en las estructuras de tasas, o bien aumentos de las tasas y de la base imponible de las rentas de capital y repartición de dividendos, incrementando la participación de los impuestos directos. Dichas modificaciones o reformas apuntan a mejorar la equidad tributaria y, con ello, la distribución del ingreso después del pago de impuestos (CEPAL, BID, 2016, p. 98).

Lo acaecido en el periodo 2010-2015, representó para la región una oportunidad para el aprovechamiento de la capacidad instalada de mejorar la eficiencia, a través de

modificaciones o reformas tributarias, de los mecanismos de recaudación de ingresos públicos e iniciar un proceso de consolidación de las estructuras tributarias.

2.7.1. Reforma tributaria Estado de Guatemala 2012

Los objetivos de la reforma inicialmente respondieron a lo estipulado en los Acuerdos de Paz de 1996, específicamente en el Acuerdo Sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria, suscrito en marzo de 1996, el Pacto Fiscal de 2000, y la última de las comisiones de seguimiento del pacto identificada como Grupo Promotor del Diálogo Fiscal -GPDF-. (ICEFI, 2012).

En consecuencia, estos objetivos estaban orientados al aseguramiento de más recursos para la inversión social, seguridad, justicia e infraestructura, mejorando la competitividad; fortalecer la tributación directa, reformando integralmente el Impuestos Sobre la Renta (ISR). Además, reducir la competencia desleal vía el combate a la evasión tributaria; perseguir penalmente el contrabando y las asociaciones ilícitas de crimen organizado, destinadas a evadir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, definir reglas claras y estables, y otras disposiciones para que la administración tributaria eficiente su administración, control y fiscalización de los impuestos.

La reforma se fundamenta en el Decreto Número 4-2012 del Congreso de la República, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, coloquialmente conocida como “Ley Anti-evasión 2”, aprobado el 26 de enero de 2012 y el Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, aprobado el 16 de febrero de 2012.

El cuadro siguiente resume las principales reformas y modificaciones aprobadas por el Decreto Número 4-2012.

Cuadro 2
Decreto Número 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala,
Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la
Defraudación y al Contrabando

Impuesto	Medidas
Impuesto Sobre la Renta (ISR)	Medidas administrativas: Mejores controles para gastos deducibles, normativa para facturas especiales, establece obligación de contar con solvencia fiscal
Impuesto al Valor Agregado (IVA)	Aumento de base: Elimina el crédito fiscal para las facturas de pequeño contribuyente
Específicos	Impuestos sobre vehículos: Se establecen multas e intereses por atraso o incumplimiento en el pago. Papel sellado: se aumentan las tarifas. Tabacos: Se establece una nueva base imponible y nuevas tasas para el impuesto
Otras	Reformas a la Ley Antievasión1: Se fortalecen los mecanismos administrativos, haciéndolos consistentes con las reformas a las leyes del ISR y del IVA. Adicionalmente, fortalece los requerimientos y condiciones para la obligatoriedad de declarar por medios electrónicos.

Fuente: Decreto Número 4-2012 Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando.

El Decreto Número 4-2012 contiene las siguientes reformas y modificaciones:

- a) Ley del Impuesto Sobre la Renta -ISR-, Decreto Número 26-92 del Congreso de la República;
- b) Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República;
- c) Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria (Ley Anti-evasión I), Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República
- d) Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos (ISCV), Decreto Número 70-94 del Congreso de la República;
- e) Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario;
- f) Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto Número 37-92 del Congreso de la República;
- g) Ley de Tabacos y sus Productos, Decreto Número 61-77 del Congreso de la República.

y

- h) Código Penal y sus reformas, Decreto Número 17-73 del Congreso de la República.

El Decreto Número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria considera las siguientes reformas y modificaciones:

- a) Impuesto Sobre la Renta (ISR);
- b) Impuesto Específico a la Primera Matriculación de Vehículos Automotores Terrestres (IPRIMA);
- c) Ley Aduanera Nacional;
- d) Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA);
- e) Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos (ISCV);
- f) Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos y
- g) Disposiciones Finales y Transitorias.

Las principales medidas aprobadas por el Decreto Número 10-2012 se resumen en el siguiente cuadro.

Cuadro 3

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

Impuesto	Medidas
Impuesto Sobre la Renta (ISR)	<p>Tasas</p> <p>Personas naturales: Ingresos brutos 5% y 7% para el exceso de Q30 mil (USD 3,7 mil).</p> <p>Personas naturales asalariadas: 5% y 7% (renta imponible por encima de Q30 mil al mes)</p> <p>Personas jurídicas: 5% régimen bruto y reducción gradual del 31 al 25%</p> <p>5% para los dividendos</p> <p>Base: Aumenta el mínimo exento para asalariados (de 36 a Q48 mil), la planilla del IVA de un crédito transforma en una deducción de la renta imponible con un tope de hasta Q12 mil</p> <p>Se elimina el límite de gastos deducibles equivalente al 97% del ingreso imponible</p> <p>Administrativas: Normas de precios de transferencia, capitalización débil.</p>
Impuesto al Valor Agregado (IVA)	<p>Se reforma el IVA sobre la venta secundaria de bienes</p> <p>inmuebles, se norman las exenciones para iglesias y centros educativos.</p>
Específicos	<p>Se crea el impuesto de primera matrícula: elimina los aranceles a la importación de vehículos y los sustituye por un impuesto interno.</p> <p>Se duplica el impuesto de circulación de vehículos: Sin embargo, esta medida fue revertida en el año 2013, por iniciativa del presidente de la República.</p>

Fuente: Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria.

Con base en las medidas tributarias y alcances de la reforma realizada por el Estado de Guatemala en el 2012, esta se puede clasificar en la categoría de Reforma Tributaria según los criterios aplicados por CEPAL y BID. Y en un concepto más rígido, puede ser catalogada como de Reforma Tributaria No Estructural, principalmente porque

solo consideró cambios paramétricos en las tasas, bases tributables, beneficios y cobertura, entre otros parámetros. Además, no genera cambios en la estructura tributaria ni efectos distributivos y en consecuencia cambios representativos en el comportamiento de la carga tributaria.

Las repercusiones de su implementación, se ven reflejados en la equidad distributiva, pues lejos de mejorar se estimula la brecha de inequidad distributiva.

En este sentido, es importante aclarar que la equidad distributiva tiende a confundirse con los conceptos de igualdad y justicia, pero la equidad va un poco más allá, esta implica valorar las desigualdades desde una idea de justicia y este tipo de valoración tiene implicaciones políticas tanto en la vida cotidiana como en las políticas públicas. (Hernández, 2008).

Por lo que la equidad distributiva es un conjunto de términos que miden la justicia socioeconómica de una población abarcando aspectos como pobreza y distribución del ingreso.

Se estima que la justicia socioeconómica son conceptos, que traducidos a lo jurídico, deben de interpretar como el bien común.

Además, la categorización de reforma no estructural se sustenta en el comportamiento de la carga tributaria, la cual según la SAT (2019), para el año 2012 registró un comportamiento del diez punto ocho por ciento (10.8%), mientras para el 2018 se situaba en diez punto cero por ciento (10.0%); el decrecimiento de cero punto ocho por ciento (0.8%) significa un aporte inferior en la conformación de los ingresos tributarios y menor contribución en la integración del Producto Interno Bruto -PIB-.

Dada la importancia del concepto de Carga Tributaria, es procedente definir el concepto para fines de análisis e interpretación. En este sentido, según ICEFI (2016):

Es el nivel general de impuestos (T) que un país paga, se presenta regularmente como un porcentaje del PIB [...] Por ello, la Carga Tributaria es la fracción del ingreso que los habitantes entregan al gobierno de la República en forma de impuestos.

Para el Ministerio de Finanzas Públicas del Estado de Guatemala (2018), “La carga tributaria que no es más que el aporte de los ciudadanos a través de sus impuestos para posibilitar la prestación de los servicios (...).”

Las definiciones anteriores de Carga Tributaria permiten ampliar el conocimiento respecto a su esencia e impactos en función de su comportamiento, es decir, si la tendencia de esta es creciente o decreciente, significa mayor o menor aporte respectivamente por parte de los ciudadanos contribuyentes al PIB con afectación directa en las finanzas públicas y el bien común.

2.7.2. Reforma tributaria Estado de Colombia 2012

La reforma tributaria 2012 representa el cambio estructural al sistema tributario en Colombia, esta reforma determinó como objetivo principal la generación de empleo y la reducción de la desigualdad.

Sus objetivos particulares estuvieron orientados a contrarrestar la desigualdad, incentivar la creación de empleo formal, fortalecer los sectores productivos afectados por la apreciación cambiaria y desafiar la evasión de impuestos. (CEPAL, BID, 2016).

Se comprende por consiguiente que los objetivos representan la respuesta para alcanzar la mejora en la equidad tributaria, disminuir la economía informal, fortalecer la actividad agrícola e industrial y aumentar la recaudación de los ingresos públicos.

Esta reforma tributaria contiene en cinco (5) capítulos las modificaciones y reformas a los impuestos así: Impuesto a las Personas Naturales, Impuesto a las Sociedades, la reforma al Impuesto al Valor Agregado (IVA), Ganancias Ocasionales y Normas anti-evasión y anti-elusión.

La vigencia de las medidas aprobadas por la reforma tributaria, propician las condiciones para el crecimiento de los ingresos tributarios del Estado Colombiano, incentivos para la generación de empleo formal para el logro en el mediano plazo del fortalecimiento de la recaudación tributaria y la capacidad financiera del Estado a fin de alcanzar el crecimiento gradual en pro de una estructura tributaria más equitativa y justa.

La Ley 1607 de 2012 del Congreso de la República de Colombia aprobada el 26 de diciembre de 2012, constituye el fundamento legal de la reforma por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.

Las principales medidas aprobadas por la reforma se resumen en el cuadro siguiente:

Cuadro 4

Ley 1607 del Congreso de la República de Colombia

Impuesto	Medidas
Impuesto Sobre la Renta	Se establece (inclusión) una clasificación de personas naturales en empleados y trabajadores por cuenta propia. Además, crea dos sistemas presuntivos de determinación de la base gravable de renta conocidos como Impuesto Mínimo Alternativo (IMAN) e Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS). El IMAN y el IMAS impusieron una estructura de tributación progresiva sobre la renta, con una tasa creciente según los ingresos, desde un 0% para los trabajadores de menores ingresos hasta un 15% para quienes reciben
Impuesto Sobre la Renta para	

<p>Sociedades</p> <p>Impuesto Sobre la Renta de las Personas Jurídicas</p>	<p>salarios superiores a 25 millones de pesos colombianos (14,100 dólares a diciembre de 2012) mensuales. La tarifa baja de un 33% a un 25 %. Se crea el Impuesto Sobre la Renta para la Equidad (CREE). que tendrá como hecho generador la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos con tarifa del 8 % destinados a financiar a las instituciones que anteriormente recibían los ingresos de las contribuciones previsionales en salud y el pago de los impuestos a la nómina y otros aportes parafiscales. Se disminuyó la tasa del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Jurídicas del 33% al 25%.</p>
<p>Impuesto al Valor Agregado (IVA)</p>	<p>Se crea el Impuesto Nacional al Consumo con tarifas del 4%, 8% y 16%. Con afectación entre otros a la telefonía nacional (4%).</p>
<p>Otras Disposiciones</p>	<p>Finalmente, la reforma contempla para aquellas empresas que se instalen en el archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina pertenecientes a servicios, turismo, agricultura, piscicultura, maricultura y comercio, quedarán exentas del Impuesto de Renta y complementarios</p>

Fuente: Ley 1607 de 2012 del Congreso de la República de Colombia

El escenario descrito con base en las disposiciones tributarias aplicadas proporciona los elementos necesarios para clasificar a esta reforma en la categoría de Reforma Tributaria Estructural, toda vez que el ordenamiento jurídico permite reestructurar el sistema tributario y, por tanto, mejoras a la equidad distributiva.

Adicionalmente, como reflejo del panorama fiscal el comportamiento de la carga tributaria según (CEPAL y BID, 2016) registra para el 2012 un aporte al Producto Interno Bruto -PIB-, del catorce punto tres por ciento (14.3%), para situarse posteriormente en el 2017 en diez y ocho punto ocho por ciento (18.8%), según la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos -OCDE-, crecimiento significativo en función del aporte al PIB del Estado de Colombia y a la mejora de la distribución equitativa en pro del bien común.

Asimismo, el crecimiento de la carga tributaria se debe de interpretar como el fortalecimiento de la política fiscal y la consiguiente estabilidad financiera en beneficio de la sostenibilidad de las políticas públicas.

2.7.3. Reforma tributaria Estado de México 2013

Posterior a la elección presidencial de 2012, en el Estado de México se logró establecer las alianzas políticas necesarias para llevar adelante una reforma tributaria, un proyecto político calificado como histórico por su trascendencia.

El presidente Enrique Peña Nieto convocó a todas las fuerzas políticas a debatir y negociar un paquete de reformas estructurales que permitieran fortalecer los derechos sociales, elevar el ritmo del crecimiento económico, perfeccionar los mecanismos de seguridad y justicia, combatir la corrupción y fomentar la transparencia, así como, el impulso de reformas para mejorar el sistema político y alcanzar una gobernabilidad más democrática (CEPAL, BID, 2016).

A este paquete se le conoció como el Pacto por México que permitió reformas en lo laboral, materia de transparencia, en lo político-electoral, al código de procedimientos penales, crear la nueva ley de amparo, en lo educacional, financiero, telecomunicaciones y a la radiodifusión, competencia económica, en materia energética y la reforma hacendaria

La reforma energética, considerada la más importante de todas las reformas, permitió por primera vez en casi un siglo que inversionistas privados ingresaran a la industria de la explotación de hidrocarburos mexicanos. Esta reforma, junto con la hacendaria, fueron las que más tensionaron el Pacto por México (CEPAL, BID, 2016).

En consecuencia, los objetivos de la reforma hacendaria se resumen en los siguientes: a) fomentar la estabilidad y el crecimiento económico; b) aumentar la equidad del sistema tributario; c) facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias; d) promover la formalidad; e) fortalecer el federalismo fiscal; y f) fortalecer Petróleos Mexicanos (México, Gobierno de, 2014).

El fundamento jurídico de la reforma hacendaria lo constituye el Decreto DOF 11-12-2013 Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, en el cual se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de La Ley del Impuesto al Valor Agregado; Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios; Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

El cuadro siguiente presenta las principales medidas aprobadas.

Cuadro 5

Decreto DOF 11-12-2013 Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos

Impuesto	Medidas
Impuesto al Valor Agregado (IVA)	Homologación del IVA, grabando las zonas fronterizas con las tasas del resto del país en un 16 %, anteriormente 11%. Eliminación de las exenciones a chicles y alimentos para animales, compra de monedas, metales preciosos, alhajas y obras de arte. Aplicar un impuesto del 8 por ciento a alimentos no básicos con una densidad calórica de al menos 275 kilocalorías

	por cada 100 gramos.
Impuesto Sobre la Renta	Supresión del Impuesto Empresarial de Tasa Única (IETU) e Impuesto a Depósitos en Efectivo (IDE). Se sustituye por un Impuesto Sobre la Renta Empresarial modificado. Se modifica la tasa máxima para personas físicas del Impuesto sobre la Renta (ISR), actualmente del 30 por ciento; gradualmente según los ingresos de los contribuyentes será de 32%, 34% y 35%.
Impuestos Especiales	Se fija impuesto del 3% a la venta a los combustibles fósiles. Queda exento el gas natural. Se grava con el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) a bebidas azucaradas a razón de 1.0 peso adicional al precio de venta por cada litro.
Reforma a la Ley Federal de Derechos para la Actividad Minera.	Se aprueba fijar un impuesto de 7.5% a ganancias de empresas mineras. El 80% de lo recaudado se destinará a un fondo de desarrollo sustentable de estados mineros

Fuente: Decreto de la Reforma Hacendaria, Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos 2013.

Las medidas aprobadas representaban la oportunidad para el Estado Mexicano de implantar una estructura tributaria de naturaleza progresiva con equidad, pues era necesario entre otras justificaciones por la baja participación de los contribuyentes en la integración del PIB, el cual para 2013 según CEPAL y BID (2016), se ubicaba en nueve punto siete por ciento (9.7%), o lo que constituye la carga tributaria. Sin embargo, habiendo transcurrido prácticamente cuatro (4) años la carga tributaria en 2017 se ve incrementada alcanzando un porcentaje del diez y seis punto dos (16.2%).

El crecimiento registrado de seis punto cinco por ciento (6.5%), en la carga tributaria en el periodo referenciado, significa un mayor aporte de los contribuyentes a la conformación del PIB del Estado Mexicano. Esta situación es representativa de signos tendientes a la conformación de un sistema impositivo progresivo impregnado con la tendencia a la búsqueda de la equidad y justicia tributaria.

Lo planteado permite tipificar la reforma tributaria realizada por el Estado de México en 2013, como Reforma Estructural, principalmente porque las modificaciones tributarias y creación de impuestos con énfasis en los impuestos directos, generaron con ello una nueva estructura del sistema tributario y, por tanto, efectos distributivos.

2.7.4. Reforma tributaria Estado de Chile 2014

Los antecedentes de la reforma tributaria tienen como punto de referencia el crecimiento sostenido en los últimos veinte (20) años (1993-2013), registrando una tasa anual de crecimiento promedio de cinco punto dos por ciento (5.2%); el sistema tributario no estaba mejorando la distribución del ingreso; se requería financiar la reforma educativa y por último la consideración que habían transcurrido veinticuatro (24) años de postergación del debate tributario (CEPAL, BID, 2016).

Se deduce, entonces, que durante el periodo de postergación del debate tributario solo se realizaron mejoras o modificaciones al sistema impositivo y con ello el debilitamiento en la recaudación y equidad tributarias.

Por su importancia se es del criterio que, previo a observar los principales pilares de la reforma tributaria llevada a cabo en el Estado de Chile en 2014, es preciso conocer los principales objetivos que se plantearon.

El primero de ellos busca el aumento de la carga tributaria, destinado a financiar los gastos que se quieren abordar en las futuras reformas, como la educacional, y también para la financiación de otras políticas destinadas al ámbito de seguridad social.

Un segundo se relaciona con el avance que se quiere lograr con respecto a la igualdad tributaria, impulsando una mejora en la distribución del ingreso.

El tercer objetivo consiste en introducir mecanismos que incentiven el ahorro y la inversión de las empresas, focalizado a las pequeñas empresas. Finalmente un cuarto objetivo, orientado a disminuir los niveles de evasión y elusión tributaria (Carrasco, 2014).

Como lo expresa Abugattas (2016):

La Ley 20.780 en el ámbito impositivo internacional, tiene como objetivo central acercar a Chile a la normativa de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos -OCDE-, en especial al plan de acción dictado por este organismo, cuyo fin primordial es evitar que se erosionen las bases fiscales para el cálculo de los impuestos y que se trasladen las utilidades entre países, plan más conocido como Base Erosión and Profit Shifting (BEPS). (p.19)

El anterior objetivo con repercusiones serias de adhesión del Estado de Chile a la OCDE, tomando en cuenta el incumplimiento de las metas establecidas del desempeño del sistema impositivo respecto a la distribución del ingreso y la progresividad de los países que conforman dicho conclave.

La OCDE promueve políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo". Ser un país miembro, por tanto, sirve para prosperar. Según los registros de la OCDE está conformada por treinta y cinco (35) países miembros de todo el mundo, de los cuales los Estados de Chile, México y Colombia son miembros, no así el resto de América Latina. De ahí lo trascendental de impulsar la reforma en el Estado de Chile, entre otras razones.

La norma jurídica que fundamenta la reforma tributaria es la Ley Número 20.780 del Congreso Nacional de la República de Chile, reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario

publicado en el *Diario Oficial* el 29 de septiembre del 2014.

Las principales medidas contenidas en la Ley 20.780 se describen en el cuadro siguiente:

Cuadro 6

Ley Número 20.780 del Congreso Nacional de la República de Chile

Impuesto	Medidas
Impuesto Sobre la Renta	<p>Tributación de los propietarios de empresas por la totalidad de las utilidades sobre base devengada. Elimina el Fondo de Utilidades Tributarias (FUT) en cuatro años (2018).</p> <p>Aumenta gradualmente de 20% a 25% el Impuesto a la Renta a las empresas, en un plazo de 4 años.</p> <p>Reduce gradualmente de 40 a 35% la tasa máxima marginal de Impuesto a la Renta a las personas.</p> <p>Exime de impuestos a las personas naturales por la rentabilidad de ahorros en instrumentos financieros de bajo riesgo</p> <p>Toda ganancia de capital queda gravada con el impuesto sobre la renta, salvo aquellas que sean consideradas como ingresos no rentas (capital de acciones, cuotas de fondos con presencia bursátil, y bonos que especifica la ley).</p>
Impuesto al Valor Agregado (IVA)	Grava todas las transacciones de bienes inmuebles entre constructoras, inmobiliarias y otros agentes intermedios, anteriores a la venta que se realice al consumidor final (evita terminar con la elusión del pago del impuesto en la venta de inmuebles nuevos).
Impuesto de Timbres y Estampillas	Aumento de 0,4% a 0,8%, a partir de dos años

Incentivo al Ahorro de las Personas	<p>Incentivo tributario dirigido a las personas naturales que mantengan ahorros por hasta \$50,000,000.00 en instrumentos financieros.</p> <p>Los intereses provenientes de depósitos a plazo y cuentas de ahorro, no se considerarán percibidos para los efectos de gravarlos con impuesto global complementario, en tanto no sean retirados por sus contribuyentes y permanezcan ahorrados</p>
Impuestos al Medio Ambiente	<p>Impuesto Específico al Diesel</p> <p>Impuesto proporcional a vehículos particulares que utilizan petróleo, diésel, y vehículos de alta cilindrada</p> <p>Pago anual con el permiso de circulación.</p> <p>Eliminación de la devolución del impuesto de diésel para las industrias.</p> <p>Las PYMES no son incluidas.</p> <p>Impuesto al Tabaco</p> <p>Tasa de impuesto de 60.5% (gravamen por unidad), desincentivo al consumo y medida de aportar a la salud pública vía los impuestos</p>

Fuente: Ley Número 20.780 del Congreso Nacional de la República de Chile.

Habiendo analizado las medidas aprobadas por la reforma tributaria en el Estado de Chile y partiendo del análisis de la equidad tributaria, incremento de la carga tributaria y la progresividad marcada en la reforma, esta se puede enmarcar tomando como base la clasificación de CEPAL y BID, como una Reforma Tributaria Estructural; pues como resultado relevante está la creación de una nueva estructura tributaria, a través de la aprobación de impuestos principalmente directos, con énfasis en el impuesto sobre la renta (ISR), propiciando por tanto la progresividad en la estructura tributaria con su correspondiente efecto en la equidad tributaria.

Además, considerar el comportamiento registrado por la carga tributaria en 2014, la cual se situaba en diez y ocho punto uno por ciento (18.1%); transcurridos tres (3)

años alcanza el porcentaje del veinte punto dos por ciento (20.2%) en el 2017.

El crecimiento observado de dos punto uno por ciento (2.1%) constituye un mayor aporte de los contribuyentes a la integración del producto interno bruto del Estado Chileno y sus efectos en la redistribución del ingreso.

CAPÍTULO III

3. El bien común y la sostenibilidad de los ingresos

Desde un punto de vista jurídico, el significado de bien común tiene una connotación económica, puesto que si se implica en su definición al concepto de desarrollo integral de la persona, este necesitará precisamente del respaldo del bien común que mide la economía en diferentes formas.

Con la pretensión de abordar la relación entre la sostenibilidad de los ingresos del Estado de Guatemala y la garantía o certeza jurídica del bien común como responsabilidad de este, es preciso exponer a continuación, primeramente los elementos generales del bien común, para luego explicar el tema de la sostenibilidad de los ingresos, su relación jurídica con el derecho financiero y derecho presupuestario para brindar certeza jurídica a la capacidad de las instituciones públicas para garantizar la función del Estado.

3.1. Aspectos generales del bien común

Como se adelantaba, el bien común es un concepto que pasa por el tema económico y jurídico. El presente estudio vincula tal concepto de bien común, desde el punto de vista de su garantía estatal hacia la población, con el de la sostenibilidad de los ingresos con base en la certeza jurídica del derecho financiero y presupuestario del Estado de Guatemala para lograrlo. En esta concepción, tanto el concepto jurídico como el económico se entrelazan para brindar un significado a los términos: bien común.

Es importante desligar en este apartado, el concepto de bien común del mero bien patrimonial que establecen las distintas disciplinas económicas prescindiendo de su significado filosófico al que se alude en la Constitución Política de la República de Guatemala en la frase que contiene el Artículo 1, al establecer Protección a la persona:

“El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común”.

En tal virtud, el significado que se aplica al concepto de bien común desde el punto de vista jurídico es el que se empleará a efecto de lo que se quiere determinar.

En ese sentido, una definición bastante coherente con el mismo es la propuesta por Zanotti (2002): “(...) el bien común consiste y tiende a concretarse en el conjunto de aquellas condiciones sociales que consienten y favorezcan en los seres humanos el desarrollo integral de su propia persona” (p. 3).

Lo expresado por el autor significa que el bien común está dirigido a la persona humana y que su logro reside en el desarrollo en todos los sentidos útiles al hombre.

Otro aporte relacionado con el concepto de bien común lo brinda Rainer, en el sentido siguiente.

Bien común (en latín: *bonum commune*) se refiere en general al bien (estar) de todos los miembros de una comunidad y también al interés público, en contraposición al bien privado e interés particular; también puede definirse como el fin general o como los objetivos y valores en común, para cuya realización las personas se unen en una comunidad. (Rainer, 2014, pág. 157).

Conforme a lo propuesto por Rainer es de interpretar que la concepción del bien común es acorde al desarrollo integral de las personas, entendido este en lo social, económico y ambiental (desarrollo sostenible).

La Constitución Política de la República de Guatemala es clara y amplia en cuanto el papel de garante del bien común, por ejemplo, el Artículo 3 Derecho a la vida señala categóricamente “El Estado garantiza y protege la vida humana desde su concepción, así como la integridad y la seguridad de la persona”.

Argumento que lo expuesto confirma el papel del Estado respecto al bienestar; sin embargo, resulta importante aludir a algunas teorías generales de la época antigua sobre la finalidad del Estado. Esto en función de las argumentaciones y los fines normativos del bien común, los cuales pueden ser muy diversos: la vida virtuosa en la comunidad bien ordenada, la idea del derecho y la justicia, de la paz, la libertad, o bien el bienestar y la autorrealización generales dentro y por medio de la participación política.

En esta línea de pensamiento, desde sus inicios la crítica al bien común se centra principalmente en los supuestos fundamentales de todas las concepciones del bien común, que son de carácter armonista y neutral o bien nivelador respecto a intereses y que, o bien niegan la existencia de conflictos esenciales entre intereses en la sociedad, o tratan de superarlos, y que en la práctica tienen la función de ocultar la dominación que ejerce o pretende ejercer una parte de la sociedad, al declarar que los intereses particulares de ese sector son idénticos al bien común.

Ya Platón en la *Politeia* discute la objeción de que se trata de una ideología, al argumentar el sofista Thrasymachos contra Sócrates y la suposición de un derecho preexistente y de validez universal, que lo justo siempre es idéntico al interés del más fuerte y que cualquier grupo dominante se crea su propia justicia.

El autor que planteó por primera vez la cuestión del bien común fue Platón en un diálogo con los sofistas. En la *República*, puso los cimientos teóricos para el desarrollo posterior de una teoría del bien común. En esta obra, Platón defendió que el bien común, como fin del Estado, trascendía los bienes particulares, en tanto que la felicidad global debía ser superior a la felicidad de los individuos. (Gelardo Rodríguez, 2014, pág. 54).

Otra corriente la sustenta Rainer retomando lo expuesto por Marx:

(...) En las relaciones sociales determinadas por intereses de clase antagónicas, el bien común expresa siempre el interés de la respectiva clase dominante. Las

ideologías del bien común tienen la función de ocultar el carácter clasista de la sociedad, contribuyen a manipular la conciencia de la clase explotada y son funcionalmente necesarias para mantener las relaciones de poder existentes (...) (Rainer, 2014, pág. 161).

El aporte de Marx debe de concebirse desde el punto de vista moral y jurídico; es decir, desde la perspectiva del papel ideológico que históricamente ha desarrollado la clase dominante para salvaguardar la esencia del bien común.

Desde el punto de vista moral y jurídico debe de concebirse porque la clase dominante necesariamente demanda de un ordenamiento jurídico ajustado a sus intereses que le permita su accionar con el propósito de garantizar la aplicación de su estrategia de cumplimiento del bien común a costa de las múltiples necesidades de la población. Acciones inmorales y ausencia de ética de número considerable de Estados posibles de consolidarse en un Estado cooptado y en consecuencia corrupto.

Siendo el bien común un concepto complejo de definir, pero con relaciones transversales con otras ciencias, resulta en particular observarlo desde la perspectiva de la ciencia económica, disciplina que aporta instrumentos para cuantificar el bien común, de manera que se pueda medir.

Ahora bien, esto tiene implicaciones en materia jurídica puesto que cuando se puede cuantificar algo, automáticamente su cuantificación será también relacionable con su nivel de certeza jurídica o no, según sea el caso. En consecuencia, si algo puede medirse y la ley establece que la obligación de proporcionarlo en determinada cantidad, entonces el resultado de hacer un balance numérico puede conllevar la confirmación de su aseguramiento o no.

En otras palabras, si la ley ordena al Estado de Guatemala garantizar el bien común y este, por otro lado, resulta medible, de conformidad con algún indicador económico y/o social, poco quedará por reprocharle al Estado si socioeconómicamente

cumple con la meta impuesta

En este mismo sentido, si la ley establece que el Estado debe garantizar el bien común, y como se indicó, el mismo es medible desde el punto de vista económico y social, la medición es aceptada en ley, entonces es posible determinar el cumplimiento con el aspecto filosófico regulado o exigido en ley, es decir, el concepto descriptivo en la norma.

La doctrina en materia social y económica asocia al bien común con el bienestar social es decir, se puede medir el bien común del ser humano a través del comportamiento del crecimiento económico y desarrollo social, en consecuencia, es posible analizarlo en función de dos indicadores de orden global o macroeconómico como lo son: a) Producto Interno Bruto, -PIB- y b), Índice de Desarrollo Humano, - IDH-.

El producto interno bruto está conformado por la producción de bienes y servicios de un Estado cuantificado monetariamente, generalmente se estima cada año. (BANGUAT, 2019). Como indicador de carácter global mide el crecimiento económico de los Estados de manera porcentual y en lo particular para el Estado de Guatemala según el BANGUAT (2019), registró un comportamiento del tres puntos uno por ciento (3.1%) en el 2018.

El anterior registro debe de concebirse como un indicador de crecimiento basado en el comportamiento de la producción nacional según ramas de la actividad económica, las que a su vez están condicionados por determinadas variables económicas como la tasa de inflación, tipo de cambio y tasa de interés, que en el caso del Estado de Guatemala se pueden calificar como estables y de ahí el calificativo de los organismos internacionales como el Banco Mundial en el sentido de señalar a la economía nacional como de un Estado con “disciplina macroeconómica”.

Este indicador no necesariamente refleja el desarrollo social o el mejoramiento en las condiciones del bien común, puesto que podrá existir crecimiento económico que genere empleo, aumento de ingresos, mejora en la capacidad de pago y, por

consiguiente, aumento del consumo en determinados sectores de la economía, pero no de forma integral y global que garantice el desarrollo social.

Otro indicador es el Índice de Desarrollo Humano, -IDEH-, el cual mide social y económicamente el cumplimiento del bien común por parte del Estado por considerar las variables de educación, salud e ingreso. Para tales fines, la educación la mide por la tasa de alfabetismo; la salud por la esperanza de vida al nacer y el ingreso a través del ingreso per cápita. Este indicador es el referente para los informes anuales del Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo, -PNUD- en lo que a desarrollo humano se refiere.

Para el Estado de Guatemala, según el PNUD (2018) el Índice de Desarrollo Humano se sitúa en la posesión número ciento veinte y siete (127) de una lista de ciento ochenta y nueve países (189), con un coeficiente de cero punto seiscientos cincuenta (0.650) que corresponde al nivel de desarrollo humano medio. Otros Estados como Chile se ubican en la posesión cuarenta y cuatro (44) con coeficiente de cero punto ochocientos cuarenta y tres (0.843) en el nivel de desarrollo humano muy alto; mientras que Colombia y México se encuentran en el nivel de desarrollo humano alto con coeficientes de cero punto setecientos cuarenta y siete (0.747) y cero punto setecientos setenta y cuatro (0.774), respectivamente.

Adicionalmente, se puede citar el aporte doctrinario de la economía del bien común -EBC- constituido como un modelo económico alternativo al sistema de mercado capitalista, que pretende aportar a la sociedad una economía más ecológica, más social y de distribución más justa, más democrática y que ponga en el centro el ser humano y su dignidad.

Además, el modelo intenta que la economía sea promovida por los distintos valores que permiten florecer las relaciones humanas, como son la honestidad, confianza, responsabilidad, cooperación, solidaridad y generosidad. La EBC comenzó a ser visible gracias a la publicación en Austria, en agosto del 2010, del libro de Christian Felber, *Economía del Bien Común* (traducido al castellano en 2012 y reeditado en 2015).

En síntesis, el modelo propuesto por la economía del bien común promueve el bien común sobre la base de valores morales y éticos, ante la ineficiencia de los Estados para cumplir con el mandato de velar y propiciar el bien común; estrategia basada en la libre asociación de los ciudadanos como cooperativas, fundaciones, federaciones de trabajadores y en general organizaciones no gubernamentales.

3.2. Protección del Estado

El estudio de la protección del Estado demanda entender su concepción y para tales propósitos se le debe concebir tomando en cuenta tres elementos propuestos por la generalidad de autores de la doctrina, los cuales se citan y analizan más adelante. Los tres elementos a los que se hace referencia son: a) instituciones públicas; b) una comunidad de habitantes en un determinado territorio, que se encuentran de alguna forma en asociación y c) el gobierno.

Para tener incluidos estos tres elementos en la concepción de Estado, será preciso incluir una serie de definiciones, que no solo los tomen en cuenta sino además, una tales términos para llegar a establecer una interpretación más adecuada de lo que se quiere nombrar con la denominación de Estado, de donde evidentemente emanará el conjunto de obligaciones de este ente para con la asociación de su población.

Una de las primeras definiciones que pueden ayudar a concebir en forma técnica el concepto de Estado es la que ofrece Juárez (2012) en los siguientes términos: “El Estado es una sociedad humana establecida en el territorio que le corresponde, estructurada y regida por un orden jurídico, creado, definido y sancionado por un poder soberano, para obtener el bien público temporal” (p. 23).

En tal interpretación, el autor ofrece una visión acerca de una sociedad, pero esta no puede ser de otra naturaleza que la humana, y en tal virtud, la misma necesita de un territorio, que luego de asentada en el mismo, también debe organizarse en estructura y

orden jurídico que debe estar subordinado a la existencia de un soberano, pero este último tiene como fin supremo el bien público.

La argumentación anterior hace factible retomar la relación directa con lo que a su vez regula la Constitución Política de la República de Guatemala. El Artículo 1 constitucional establece que: “El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común”.

En cuanto a este último término, salvando diferencias específicas, el concepto de bien común se puede tomar como sinónimo del de bien público. En ese sentido, la interpretación acerca de que el Estado es una organización institucional que debe cumplir con garantizar el bien común del pueblo al que se debe, es bastante aplicable en este caso.

El Estado es un ente formado por una sociedad humana. Por ello indica Usuani (2013) que:

El hombre no vive aislado, sino en unión con otros seres humanos con los que está vinculado de distintas maneras (solidaridad, trabajo, religión, costumbres, lenguaje), integrando así una sociedad humana. Así, la primera nota científica es: el Estado es una sociedad humana. (p. 7)

En la sociedad civil cada miembro tiene en su persona su propio fin, el resto no es nada para él. Los individuos en su competencia de ciudadanos en este Estado de sociedad civil, son personas privadas cuyos fines son sus propios intereses. La sociedad civil es el campo de la batalla donde el interés privado individual de cada uno en contra de los intereses de los otros.

Otras teorías no menos relevantes son las que exponen sobre el origen y evolución del Estado, entre estas la de Max Weber. En esta teoría, se incluye toda una serie de elementos del discurso sobre la función principal del Estado. A este autor se le considera

uno de los clásicos en el análisis del Estado, por esa razón, es importante incluir algunos de sus conceptos, en relación con el surgimiento del Estado, que puede contribuir a lograr una mejor comprensión del tema.

El primer concepto de la teoría del contrato social y de la teoría de Max Weber, ofrece dos variantes de Estado como una asociación. En ambas el Estado coincide con la sociedad y difiere de la institución de gobierno. El Estado, así, surge como resultado de un acuerdo hecho por individuos, contrato social o por un grupo que se impone sobre otros grupos sociales.

El segundo concepto fue representando por Hegel, que propuso el Estado como una dimensión abstracta, abarcando otras dimensiones de la sociedad. Aquí la díada Estado-sociedad civil adquiere significado. Finalmente, el “Estado ha sido también conceptualizado como un aparato separado de la sociedad, operando a través de sus instituciones gubernamentales, administrativas y coercitivas. Esta es el abordaje de los pensadores marxistas clásicos” (Usiani, 2013, p. 8).

Se establece así, que el origen del Estado se encuentra en el acuerdo de los ciudadanos, en el denominado pacto social. El pacto social es una de las formas en que la ciencia se ha explicado más generalmente el origen del Estado. Ese acuerdo entre los ciudadanos para que un ente jurídico y de Derecho Público, pase a gobernar y subordinar a su mandato toda disposición que establezca el orden en la sociedad. Como puede asociarse es Weber uno de los primeros en analizarlo.

Al crearse un Estado como forma final del acuerdo de las voluntades de la sociedad, se crea, asimismo, la relación entre Estado y sociedad que es precisamente de la que habla el autor citado. La sociedad a la que se refiere Weber es una sociedad civil, distinguiendo a la sociedad que no es civil, y que queda reservada para los funcionarios públicos y el conjunto de instituciones estatales, en resumen, el Estado.

Por otra parte, otro autor importante para concebir al Estado y especialmente su

origen es, Hegel, quien toma como más importante del concepto la característica que distingue al Estado como un ente abstracto, ficticio.

En tal consecuencia, Weber (como se cita en Usuani, 2013) indica que: "El Estado no es el gobierno en una sociedad, pero sí una dimensión altamente abstracta de sociedad" (p. 10.).

En ese sentido, cobra más relevancia el conjunto de instituciones que la personificación del Estado. Este último es un conjunto de instituciones, de poderes, de organismo, pero no un conjunto de seres humanos, de funcionarios. El Estado es un ente ficticio y no una asociación de personas.

Como puede determinarse, hay dos conceptos del Estado especialmente en cuanto a su origen, que permiten distinguir entre el Estado como una consecuencia del acuerdo entre los miembros de la sociedad civil y otra que lo visualiza como un ente ficticio. Estas dos visiones permiten establecer que, efectivamente, si por un lado puede ser un conjunto de personas o bien un conjunto de instituciones abstractas, lo que interesa es verdaderamente el fin por el que surge. El motivo que hace surgir al Estado.

Otra noción del surgimiento del Estado lo ve como un aparato gubernamental, administrativo y correctivo dentro de una sociedad determinada. El Estado no coincide con el concepto de sociedad, el Estado no es una dimensión social abstracta, pero sí una institución concreta separada del resto de la sociedad y en esta noción es donde conceptos como el de autonomía del Estado o el de intervención del Estado son significativos.

Estando entre las principales funciones del Estado, la de velar por el bien común, es preciso analizar las funciones del Estado en general. Por eso resulta imprescindible analizar las funciones contenidas en los mandatos de la Constitución Política de la República de Guatemala. Se trata de una relación entre las funciones ordenadas constitucionalmente y la búsqueda del bien común, que hace necesaria la organización

para brindar protección a la sociedad.

Las funciones del Estado es un tema que está relacionado con su parte orgánica, versa de cómo está organizado cada uno de los diferentes Estados, en Guatemala como en una gran generalidad de países del mundo, el Estado está conformado por sus tres organismos principales: Ejecutivo, Legislativo y Judicial. De esta manera lo entiende Gordillo (2006) quien determina la forma en que se encuentra organizado el Estado, de la siguiente manera:

Resulta de lo que antecede que la división de los poderes se manifiesta en una “separación de funciones” correlativa de una separación de “órganos.” Se sienta entonces el principio de que para que el poder contenga al poder, para que no exista absolutismo ni la suma del poder público, es imprescindible que el poder estatal sea ejercido por órganos diferenciados. El Estado tendrá así tres tipos de órganos: legislativos, judiciales y administrativos. Los órganos legislativos son las cámaras que integran el Congreso de la Nación; los órganos judiciales se caracterizan por constituir órganos imparciales (ajenos a la contienda que ante ellos se discute) e independientes (no sujetos a órdenes de ningún superior jerárquico acerca de cómo deben desempeñar su función específica); los órganos administrativos, a diferencia de los judiciales, se caracterizan por ser órganos estructurados jerárquicamente, esto es, que dan o reciben órdenes: no son, pues, independientes (Gordillo, 2006 p. 73).

Tal como lo argumenta este autor, cada órgano no se limita siempre únicamente a la función que esencialmente le corresponde y, por lo tanto, la separación de las funciones en cuanta atribución de estas a órganos diferenciados se realiza imperfectamente. No obstante esto, las funciones del Estado son especialmente la legislativa, la ejecutiva y la judicial. Es importante analizar cada una por separado.

Tal es el caso de Guatemala que, por ser un Estado soberano, se divide en tres organizaciones principales, conocidas como organismos del Estado, destinados a cumplir

tres funciones principales: función legislativa: hacer leyes; función ejecutiva: aplicar la ley en casos concretos; y función judicial: aplicar la ley en caso de conflicto.

Al respecto expresa Santofimio (2006), que: "En la instancia siguiente a la Constitución, encontramos la función legislativa que desarrolla la norma fundamental a través de normas generales; en un subsiguiente plano inferior, la administración y la justicia que ejecutan las normas superiores" (p.109).

El Organismo Legislativo es de mucha importancia ya que de él depende la generación de todas las leyes que son necesarias para el funcionamiento del Estado, y tal como lo afirma García de Enterría y Fernández (1997) "La primera competencia estatal es, obviamente la de legislar o la integridad de la materia, o las bases de su regulación" (p.308).

En Guatemala este organismo tiene su asidero legal en el Artículo 141 de la Constitución Política; y en los Artículos 157 al 181, la referida Constitución establece la potestad legislativa e integración del Congreso, la forma de sesiones del Congreso, incluida la mayoría para tomar decisiones, la autorización a diputados para desempeñar otro cargo, las prerrogativas de que gozan los diputados, requisitos para el cargo de diputado, prohibiciones e incompatibilidades y forma de elección de Junta Directiva y comisión permanente.

Asimismo, regula las atribuciones que corresponden al Congreso, interpelación de ministros, efectos de la interpelación, asistencia de ministros, convocatoria a elecciones por el Congreso, atribuciones específicas, mayoría calificada, procedimiento consultivo y todo el proceso de formación de las leyes (iniciativa, presentación, discusión, aprobación, sanción y promulgación).

Además, este organismo cuenta con su propia ley orgánica, mediante la cual regula su organización y funcionamiento interno.

Al respecto lo argumentado por Cabrera (1980): “Nuestro proceso legislativo tiene características intrínsecas que condicionan la validez de las normas para su generación así: la iniciativa, discusión, aprobación, publicación, e inicio de la vigencia, en este proceso participa tanto el órgano legislativo como el ejecutivo” (p.10).

El Organismo Ejecutivo tiene su fundamento legal en la Constitución Política, Artículo 141. Soberanía. “La soberanía radica en el pueblo quien la delega, para su ejercicio, en los Organismos Legislativo, Ejecutivo y Judicial. La subordinación entre los mismos, es prohibida”. Dicha Constitución establece a partir de los Artículos 182 al 189, la Presidencia de la República e integración del Organismo Ejecutivo, funciones del Presidente de la República, elección, requisitos y prohibiciones para los cargos de Presidente y Vicepresidente, prohibición de reelección, convocatoria a elecciones y toma de posesión, falta temporal o absoluta del Presidente de la República.

En los Artículos del 190 al 202, regula lo relativo al Vicepresidente de la República, a los Ministros de Estado, Consejo de ministros y Secretarios de la Presidencia. Todo lo relacionado a la organización y funcionamiento de la Presidencia, Vicepresidencia, Ministerios de Estado y Gobernaciones Departamentales, se encuentra regulado en el Decreto Número 114-97 del Congreso de la República, Ley del Organismo Ejecutivo.

Cabe agregar, que el Organismo Ejecutivo está integrado con dos tipos de organizaciones públicas: jerarquizadas y no jerarquizadas, la primera conformada con organizaciones que dependen directamente del presidente de la República y las segundas no dependen directamente del presidente, dado que las mismas gozan de autonomía o por ser descentralizadas.

Dentro de este organismo se encuentra depositada la soberanía del Estado, por lo cual se considera uno de los poderes más importantes; el mismo criterio sustenta el autor Fraga (1989), cuando expresa: “Desde el punto de vista formal la administración pública, quizá la más importante, de uno de los poderes en los que se halla depositada la soberanía del Estado, es decir, del poder ejecutivo” (p. 119).

Según Cabrera (1981), “El poder ejecutivo es, pues, gobierno, poder político y también administración en cuanto atiende los servicios públicos y el control jurisdiccional. Se trata de dos grandes esferas de acción, no siempre deslindadas con claridad” (p. 3).

Criterio que también sostiene Álvarez (1954), cuando enuncia: “Que el poder ejecutivo no solo realiza funciones administrativas, sino también políticas” (p.11).

Por otra parte, tal como lo confirma Sayagués (1974), cuando opina que: “La función administrativa es la actividad concreta, práctica, desarrollada por el estado para la inmediata obtención de su cometido” (p. 42).

Sin embargo, la función administrativa debe desarrollarse con apego a ciertos principios: a) igualdad; b) moralidad; c) imparcialidad; d) economía; e) celeridad; f) publicidad y g) eficacia.

El Organismo Judicial tiene su fundamento legal para su creación en el Artículo 141 de la Constitución Política. La Constitución en los Artículos 203 al 222, decreta la independencia del Organismo Judicial, la potestad de juzgar, las condiciones esenciales de la administración de justicia, garantías instituidas para el Organismo Judicial, el derecho de antejuicio para magistrados y jueces, los requisitos para ser magistrado o juez, el período de funciones de magistrados y jueces, el nombramiento de jueces y personal auxiliar.

Además, contiene la Ley de Servicio Civil del Organismo Judicial, Decreto Número 48-99 del Congreso de la República de Guatemala, instancias en todo proceso, la jurisdicción específica de los tribunales, presupuesto del Organismo Judicial, integración y elección de la Corte Suprema de Justicia, los requisitos para ser magistrado de la Corte Suprema de Justicia, integración de la Corte de Apelaciones, tribunales militares, tribunales de cuentas, tribunal de lo contencioso administrativo y magistrados suplentes.

Este organismo cuenta con la Ley del Organismo Judicial, Decreto Número 2-89

del Congreso de la República de Guatemala, la cual regula todo lo relacionado a normas de derecho internacional privado, aplicación de las leyes en el tiempo, documentos provenientes del extranjero, plazos judiciales, funciones del Organismo Judicial, tales como: función administrativa, función jurisdiccional; la organización y funcionamiento de la Corte Suprema de Justicia, Corte de Apelaciones y Tribunales Colegiados, Juzgados de Primera Instancia, Juzgados Menores y Secretarios de los Tribunales.

Se debe, entonces, de comprender que este organismo realiza la función judicial, también llamada jurisdiccional y como lo formula Prado (2000) que:

La función jurisdiccional o judicial la relacionamos con la actividad de los jueces que quizá, con grandes reservas, se puede hablar de una organización unitaria al servicio de dicha función, por el carácter jerárquico y regular de la administración de justicia o poder judicial. (p.121)

El mismo criterio comparte Serra (1988), cuando pronuncia:

Que a la función jurisdiccional, se le denomina también función judicial, pero el empleo más frecuente es el de función jurisdiccional. León Duguit no está de acuerdo con la expresión función judicial y sugiere el empleo de función jurisdiccional, porque aquélla evoca el criterio formal y la segunda se refiere a la verdadera naturaleza de dicha función. (p. 53)

Revisadas las tres funciones principales del Estado de Guatemala, es imperativo analizar otras consideraciones referidas a la protección de las personas. En este sentido, la protección de las personas es importante hacer notar que no es únicamente los habitantes de la República, sino que más bien alcanza a todo ser humano porque cualquier persona es considerada como un ser humano según la misma Constitución Política de la República de Guatemala.

Al respecto, es todavía más específico el Artículo 2 de la Constitución Política de

la República de Guatemala el cual ordena obligaciones del Estado enumerándolas de la siguiente forma: “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.” Por consiguiente, es importante caracterizar cada una de estas, para comprender mejor en qué forma distribuye las obligaciones del Estado el texto constitucional.

Se debe garantizar la vida de los habitantes de la República. En esta perspectiva, es evidente que todo lo que contribuye a preservar la vida debe ser obligación estatal. Por ejemplo, brindar servicios de salud, protección a la integridad física y mental de los habitantes de la República. Es importante detenerse en el hecho de que la vida a la que se refiere el Artículo en análisis, se trata de algo que puede garantizar únicamente a los habitantes de la República y no a los extranjeros, por cuanto la ley tiene aplicación territorial y los ciudadanos extranjeros deben ser protegidos por sus propios Estados. Sin embargo, si la Constitución Política de la República de Guatemala hace referencia al hecho de que se trata de habitantes, también está incluyendo no solo a los habitantes nacionales sino también a los extranjeros.

Una segunda obligación es la libertad de las personas. La libertad es un concepto por virtud del cual el ser humano no puede ser sometido a ninguna forma de esclavitud o servidumbre. Se trata de lo contrario a ser víctima de explotación por cualquier medio, y a la trata de que tiene precisamente por objeto cualquier forma de sometimiento a utilización o empleo por la fuerza.

Según García de Haro (1993):

La libertad, como prerrogativa del hombre, es el poder de obrar el bien, con dominio sobre sus actos: su capacidad de cumplir, por propia voluntad, el plan de Dios. Constituye, dentro del universo visible, un privilegio exclusivo de la persona humana, que le permite obrar el bien con sabiduría y amor, a semejanza de su Creador y Redentor. (p. 2)

Por otro lado, la Constitución Política de la República de Guatemala también consigna como una de las obligaciones del Estado a la justicia. Por justicia ha de entenderse, como se indicó anteriormente, una de las tres funciones principales del Estado, es decir, la de administración y aplicar justicia a los hechos y casos concretos que para el efecto se presentan a conocimiento de los juzgadores, quienes están investidos para aplicar la ley en el caso concreto.

Otro valor que debe garantizar el Estado y para lo cual se organiza es la seguridad. Se trata de una seguridad ciudadana, tanto individual como colectiva. Se trata de la denominación que sirve para interpretar la ausencia de riesgo o peligro en la integridad física o mental de los ciudadanos. El Estado tiene como una de sus principales funciones la de garantizar precisamente la seguridad ciudadana a los habitantes de la República.

De la mano con el cumplimiento de esta obligación estatal, se encuentra la del desarrollo integral de los habitantes de la República. No puede pensarse en una sociedad que conviva sanamente y en forma pacífica, pero que de todas formas no se desarrolle o al menos no lo haga para lograr un desarrollo integral de la persona humana. Es una forma de que los seres humanos cumplan con su desarrollo tanto individual como en sociedad o sea que sean receptores del bien común.

3.3. El derecho presupuestario

En cualquier país que se subordine al estado de derecho, las conductas o actos de gobierno deben apegarse al principio de legalidad, principio fundamental en la doctrina del Derecho Presupuestario, el cual está contenido en la Constitución Política de la República en el Artículo 239.

En esa dirección todas las actividades gubernamentales, independientemente de que se trate de cuestiones financieras, deberán realizarse apegándose a las autorizaciones previstas en las normas jurídicas; en consecuencia, la actividad financiera

del gobierno se haya sujeta a dicho principio.

La orientación descrita permite asumir que la actividad financiera del Estado es regulada por el Derecho Financiero, toda vez que este trata el tema del patrimonio del Estado de forma global, es decir, desde el punto de vista macroeconómico y en consecuencia incluye la totalidad de los bienes del Estado y lo relativo a los ingresos y gastos públicos.

Dada la importancia de la función del Derecho Financiero es vital ampliar la revisión de su concepto tomando en cuenta a los siguientes autores.

Según De la Garza (2005):

El Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber, en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sea deudores o acreedores del Estado. (p.17)

Asimismo, Arrioja (2003) hace el aporte en el sentido que:

El Derecho Financiero se nos presta como una disciplina cuyo estudio comprende el análisis y la evaluación del conjunto de normas jurídicas que regulan la obtención por parte del Estado de todos los recursos económicos necesarios para la composición del Presupuesto Nacional. (p. 14)

Entonces, surge la interrogante sobre la función del Derecho Presupuestario, por lo tanto, se debe de concebir a este como el ordenamiento jurídico que permite al Estado la elaboración del Presupuesto de Ingresos y Egresos para el ejercicio fiscal según el

caso. Por tal situación es imperativo la comprensión de la doctrina propuesta por algunos autores entre ellos.

De la Garza (2005) lo entiende así:

El Derecho Presupuestario, está representado por todas aquellas normas jurídicas relativas a la preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de ingresos y egresos y a las normas jurídicas sobre rendición de cuentas y sobre responsabilidad de los funcionarios públicos por el mal manejo de esos recursos. (p. 20)

Por consiguiente, debe de considerarse al Derecho Presupuestario como el conjunto de normas y principios encargado del análisis de la institución presupuestaria, y como tal se configura como el derecho que le compete normar lo relativo a la transparencia y calidad del gasto.

En otros términos, es de comprender al Derecho Presupuestario como el conjunto de normas y principios encargado del análisis de la institución presupuestaria, y como tal se configura en uno de los grupos normativos que integran el Derecho Financiero.

En este mismo significado es el aporte de Rodríguez (2003) el “Derecho Presupuestario es el conjunto de normas y principios jurídicos que regulan la preparación, aprobación, ejecución y control del Presupuesto del Estado y de los demás entes públicos.” (Pág. 13).

Lo aportado por el autor Rodríguez (2003), dota de los elementos necesarios para caracterizar al Derecho Presupuestario como el ordenamiento jurídico que norma el Presupuesto del Estado en sus diversas etapas y por consiguiente constituye el instituto jurídico básico para el desarrollo de la actividad financiera, en cuanto refleja la planificación de esta en un periodo de tiempo determinado que por lo general es anual. En consecuencia, el Derecho Presupuestario es una rama del Derecho Financiero, correspondiéndole a este último regular la actividad financiera del Estado.

El fundamento jurídico del Derecho Presupuestario está preceptuado en la Constitución Política de la República de Guatemala, particularmente lo normado en los Artículos 1. Protección a la persona. “El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia, su fin supremo es la realización del bien común”.

En esa orientación, el Artículo 2. Deberes del Estado se refiere a que “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”. El Artículo 118. Principios del Régimen Económico y Social. “El régimen económico y social de la República de Guatemala se funda en principios de justicia social (...”).

3.4. Presupuesto de ingresos y egresos del Estado

El Capítulo IV Régimen Financiero de la Constitución Política de la República preceptúa lo siguiente en el Artículo 237. Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado. “El Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, aprobado para cada ejercicio fiscal, de conformidad con lo establecido en esta Constitución, incluirá la estimación de todos los ingresos a obtener y los gastos por realizar (...”)

El texto constitucional contiene además en el Artículo 238. Ley Orgánica del Presupuesto.

La Ley Orgánica del Presupuesto regulará:

- a) La formulación, ejecución y liquidación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado y las normas a las que conforme esta Constitución se somete su discusión y aprobación;
- b) Los casos en que puedan transferirse fondos dentro del total asignado para cada organismo, dependencia, entidad descentralizada o autónoma. Las

transferencias de partidas deberán ser notificadas de inmediato al Congreso de la República y a la Contraloría de Cuentas;

No podrán transferirse fondos de programas de inversión a programas de funcionamiento o de pago de la deuda pública;

- c) El uso de economías y la inversión de cualquier superávit e ingresos eventuales;
- d) Las normas y regulaciones a que está sujeto todo lo relativo a la deuda pública interna y externa, su amortización y pago;
- e) Las medidas de control y fiscalización a las entidades que tengan fondos privativos, en lo que respecta a la aprobación y ejecución de su presupuesto;
- f) La forma y cuantía de la remuneración de todos los funcionarios y empleados públicos, incluyendo los de las entidades descentralizadas o autónomas.

Regulará específicamente los casos en los que algunos funcionarios, excepcionalmente y por ser necesario para el servicio público, percibirán gastos de representación.

Quedan prohibidas cualesquiera otras formas de remuneración y será personalmente responsable quien las autorice;

- g) La forma de comprobar los gastos públicos;
- h) Las formas de recaudación de los ingresos públicos (...)

En términos generales, el Artículo constitucional citado regula el proceso de formulación, ejecución y liquidación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, así como la normativa para su discusión y aprobación, contiene además lo relativo a la deuda pública, las formas de comprobar los gastos y de recaudación de los ingresos públicos.

Tómese, entonces, al presupuesto público como un instrumento de planificación, de política económica y de gestión de la administración del Estado, su fundamento legal es el Decreto número 101-97 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica del Presupuesto que entre otras disposiciones se refiere en el Artículo 1. Objeto. “La presente Ley tiene por objeto establecer normas para la constitución de los sistemas

presupuestarios, de contabilidad integrada gubernamental, de tesorería y de crédito público (...)"

Además, el Decreto número 101-97, Ley Orgánica del Presupuesto, consigna en el Artículo 8. Vinculación Plan – Presupuesto:

Los presupuestos públicos son la expresión anual de los planes del Estado, elaborados en el marco de la estrategia de desarrollo económico y social, en aquellos aspectos que exigen por parte del sector público, captar y asignar los recursos conducentes para su normal funcionamiento y para el cumplimiento de los programas y proyectos de inversión, a fin de alcanzar las metas y objetivos sectoriales, regionales e institucionales.

En el Artículo 10 de la Ley Orgánica del Presupuesto se consigna además, que:

El presupuesto de cada uno de los organismos y entes señalados en esta ley será anual y contendrá, para cada ejercicio fiscal, la totalidad de las asignaciones aprobadas para gastos y la estimación de los recursos destinados a su financiamiento, mostrando el resultado económico y la producción de bienes y servicios que generarán las acciones previstas.

El Artículo 11 de la misma Ley, norma lo referente a los presupuestos de ingresos, los cuales contendrán los rubros específicos de las diversas clases de ingresos debidamente identificados y otras fuentes de financiamiento con sus montos proyectados. Los presupuestos de egresos se describen en el Artículo 12 reformado por el Artículo 7 del Decreto Número 13-2013 Reformas al Decreto 101-97 Ley Orgánica del Presupuesto.

En este sentido, el Decreto Número 13-2013 y sus Reformas indica "En los presupuestos de egresos se utilizará una estructura programática coherente con las políticas, planes de acción del Gobierno y planes de desarrollo territorial de conformidad con lo que desarrolle el reglamento respectivo (...)".

En materia presupuestaria, es importante hacer notar el contenido del Artículo 183 literal j) de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece como función del Presidente de la República:

Someter anualmente al Congreso de la República de Guatemala con no menos de ciento veinte días de anticipación a la fecha en que principiará el ejercicio fiscal, el proyecto de presupuesto que contenga en forma programática, el detalle de los ingresos y egresos del Estado (...).

En síntesis, el marco legal que rige al Presupuesto de la Nación para el Ejercicio Fiscal 2018 (base de análisis), en sus diversas etapas, es el siguiente:

- a) Constitución Política de la República de Guatemala, Artículos 171 literales a), b), d) e i), 237, 238 y 241.
- b) Decreto Número 101-97 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica del Presupuesto, Artículos 19, 23 y 24 y sus reformas
- c) Decreto Número 50-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2017 con vigencia para el Ejercicio Fiscal 2018

Desde el punto de vista de la doctrina presupuestaria, el Ministerio de Finanzas Públicas en el documento Presupuesto Ciudadano (2018), define al presupuesto público como “el documento o instrumento técnico en el que figuran las estimaciones de ingresos que obtendrá el gobierno, para satisfacer las necesidades públicas o colectivas de la población (...).

Se infiere, entonces, que establece techos o límites presupuestarios respecto al gasto con los cuales ejecutarán los programas y proyectos prioritarios que puedan realizarse de acuerdo con la cantidad de ingresos que se obtengan en el ejercicio fiscal correspondiente.

En lo que corresponde al Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado de Guatemala para el ejercicio fiscal 2018 es de hacer notar, que el Proyecto de Presupuesto que el Organismo Ejecutivo sometió a consideración del Organismo Legislativo en 2017, no fue aprobado en su oportunidad.

Por tal motivo, de acuerdo con lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, para 2018 aplica lo estipulado en el artículo 171, literal b), último párrafo, el cual menciona que: “Si al momento de iniciarse el año fiscal, el presupuesto no hubiere sido aprobado por el Congreso, regirá de nuevo el presupuesto en vigencia en el ejercicio anterior, el cual podrá ser modificado o ajustado por el Congreso”.

En ese orden, el Decreto Número 50-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2017 rige nuevamente para 2018. El monto del presupuesto 2018 es de setenta y seis mil novecientos ochenta y nueve millones cuatrocientos cincuenta y un mil quetzales. (Q.76,989, 451,000).

Es importante señalar que el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2018, hace énfasis en la formulación basada en el presupuesto por resultados, es decir, que con esta metodología (diagnóstico, diseño, implementación, seguimiento y evaluación), el presupuesto toma en consideración las condiciones de vida que se desea cambiar en el ciudadano.

3.4.1. Proceso presupuestario

Para que las instituciones del Estado puedan prestar los servicios a favor de la población, es necesario que el presupuesto, previo a ser ejecutado, atraviese distintas etapas a las que en forma integral se les denomina “Proceso Presupuestario”.

Con anterioridad, dicho proceso se integraba por cuatro etapas (formulación, discusión y aprobación, ejecución y evaluación), sin embargo, con las reformas realizadas a la Ley Orgánica del Presupuesto se han delimitado en forma expresa, ciertas acciones lógicamente concatenadas que enmarcan con mayor detalle el proceso presupuestario, por lo que la referida modificación a la Ley Orgánica del Presupuesto se han establecido ocho (8) etapas: a) planificación; b) formulación; c) presentación; d) aprobación; e) ejecución; f) seguimiento; g) evaluación; y h) liquidación.

El fundamento de las reformas a la Ley Orgánica del Presupuesto, Decreto Número 101-97 están contenidas en el Decreto Número 13-2012 del Congreso de la República entre otros el artículo 7 Bis relativo al proceso presupuestario.

Desde el punto de vista jurídico y, en particular, del Derecho Presupuestario, el procedimiento presupuestario se fundamenta de la siguiente manera:

- a) Planificación: La Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia de la República, en coordinación con el Ministerio de Finanzas Públicas, orienta el proceso de planificación y proporciona a las instituciones del sector público la metodología que se utilizará en el proceso de articulación de las políticas, planes y presupuesto. La vinculación plan-presupuesto se encuentra normada en la Ley Orgánica del Presupuesto y su Reglamento. Decreto Número. 101-97, Ley Orgánica del Presupuesto, Artículo 8, y su Reglamento contenido en el Acuerdo Gubernativo Número. 540-2013, Artículo 16, relacionados con la Vinculación Plan-Presupuesto.
- b) Formulación: Se refiere a la fase en que las instituciones con base en su marco legal, política de gobierno, políticas públicas sectoriales y metodología de planificación y del presupuesto por programas con énfasis en resultados, elaboran sus anteproyectos de presupuesto, los cuales son presentados al Ministerio de Finanzas Públicas a más tardar el quince (15) de julio de cada año. El Artículo 24

del Acuerdo Gubernativo Número. 540-2013, Reglamento de la Ley orgánica del Presupuesto, establece el quince (15) de julio de cada año, como fecha para la entrega de los anteproyectos de presupuesto, salvo que sea día inhábil, se presentará el día hábil inmediato posterior a dicha fecha.

- c) Presentación: de acuerdo con lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 183, literal j), corresponde dentro de las funciones del Presidente, someter al Congreso de la República, con ciento veinte días de anticipación a la fecha en que principia el ejercicio fiscal, el proyecto de presupuesto que contenga en forma programática, el detalle de los ingresos y egresos del Estado. Asimismo, en función del precepto constitucional indicado, la Ley Orgánica del Presupuesto, precisa en el Artículo 23, que el Organismo Ejecutivo presentará el proyecto de presupuesto al Congreso de la República más tardar el dos (2) de septiembre de cada año.
- d) Aprobación: esta etapa inicia el dos de septiembre y concluye el treinta de noviembre de cada año, ya que es el período en que el Congreso de la República de acuerdo con la ley, debe aprobar o no, el presupuesto de la nación. La Constitución Política de la República de Guatemala, indica en el artículo 171, literal b) como una de las funciones del Congreso, la de aprobar, modificar o improbar a más tardar treinta días antes de entrar en vigor el presupuesto de ingresos y egresos del Estado, es decir, el último día de noviembre. En este sentido hay que agregar que el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el 2018, fue aprobado por el Decreto Número 50-2016, Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2017 en vista de no haber sido aprobado oportunamente por el Congreso de la República.
- e) Ejecución: en esta etapa se realiza la programación financiera de los recursos, así como de ser necesario, las modificaciones presupuestarias que, bajo el principio de flexibilidad, han de realizarse en función del alcance de los resultados previstos a nivel institucional, y de los productos a nivel de los distintos programas que se

llevan a cabo. Está comprendida del uno de enero al treinta y uno de diciembre de cada año, toda vez que bajo el principio de anualidad del presupuesto, un ejercicio fiscal es independiente de otro. El fundamento legal lo constituye el Decreto Número 50-2016, Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2017, que rige para el 2018 por los motivos ya expuestos.

- f) Seguimiento: consiste en el proceso continuo de medición de los avances de las metas previstas, así como del monitoreo de indicadores y resultados. Dicho proceso se encuentra a cargo de las instituciones del sector público responsables de los distintos programas de gobierno, con el propósito de mejorar la toma de decisiones en las situaciones que son de interés de los ciudadanos.
- g) Evaluación: esta etapa tiene como propósito principal analizar en forma crítica el avance de la ejecución física y financiera. Asimismo, en la metodología del presupuesto por resultados, la evaluación se realiza al final de cada intervención gubernamental, con lo que se verificará si éstas contribuyeron o no al logro de los resultados previstos con los que se pretende un cambio en la situación del ciudadano y su entorno; y
- h) Liquidación: de acuerdo con lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 241, al Congreso de la República le corresponde aprobar o improbar anualmente, en forma total o parcial, la liquidación presupuestaria del ejercicio fiscal anterior, tomando en consideración el informe que la Contraloría General de Cuentas -CGC-, emite con base en la liquidación del presupuesto que le traslada el Organismo Ejecutivo por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas.

La liquidación presupuestaria es el documento que presenta los resultados de la ejecución presupuestaria tanto de ingresos como de egresos, así como el resultado financiero producto de las diferentes actividades efectuadas por las instituciones públicas,

por tanto, constituye también un documento de rendición de cuentas. La Constitución no establece temporalidad para su aprobación o improbación.

3.4.2. Integración de los ingresos

Con fundamento en el Decreto Número 50-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2017 con vigencia para el Ejercicio Fiscal 2018, el monto total de los ingresos es de setenta y seis mil novecientos ochenta y nueve millones cuatrocientos cincuenta y un mil quetzales (Q 76,989,451,000).

De dicho monto, la mayor cantidad de recursos para financiar el presupuesto se obtienen de los ingresos tributarios, esto implica que del cien por ciento (100%) de estos ingresos, los setenta y cinco puntos tres por ciento (75.3%) lo representan los ingresos tributarios. El restante veinte y cuatro punto siete por ciento (24.7%) es complementado por otras fuentes de financiamiento como la emisión y colocación de bonos; y negociación de deuda pública, principalmente externa. (Véase cuadro 3 de los anexos).

La integración de los ingresos sitúa al presupuesto de la nación en una condición vulnerable en función de la recaudación, precisamente por la expectativa de cumplimiento de la meta de recaudación de los ingresos tributarios por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, agregando también el hecho que la financiación se complementa con endeudamiento.

Las características que presenta el presupuesto nacional permiten tipificarlo como “presupuesto desfinanciado”, pues el riesgo de incumplimiento de recaudación lo hace frágil, además de otros factores externos de índole económico, social y natural. La vulnerabilidad descrita compromete en el mediano plazo las acciones del Estado para el cumplimiento del bien común y en consecuencia la resiliencia del Estado de Guatemala.

Esta resiliencia aplicada en materia presupuestaria adoptaría el concepto de Resiliencia Fiscal, comprendida esta como la capacidad de respuesta económica del sector público para atender las demandas financieras de los diferentes organismos del Estado, que se dedican a la atención y recuperación ante desastres naturales, crisis económicas y sociales.

3.4.3. Integración de los egresos

Conforme se ha acotado, el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado aprobado para el ejercicio fiscal 2018, por el rubro de los egresos busca satisfacer las necesidades colectivas de la población, y para ello contiene la programación de los distintos tipos de gasto, los cuales ascienden a la cantidad de setenta y seis mil novecientos ochenta y nueve millones cuatrocientos cincuenta y un mil quetzales (Q 76,989,451,000).

En consecuencia, los gastos se integran en: a) de funcionamiento; b) de inversión; y c) de deuda pública. Los de funcionamiento representan el sesenta y seis punto seis por ciento (66.6%) del total; los gastos de inversión son del orden del diez y siete punto siete por ciento (17.7%) y el restante quince punto siete por ciento (15.7%), corresponde a los gastos de tratamiento de la deuda pública. Dicha integración y descripción de los gastos puede verificarse en el cuadro 4 de los anexos.

El comportamiento antes señalado, ubica al Estado de Guatemala en un escenario riesgoso en cuanto al cumplimiento del bien común se refiere, pues la mayor asignación del gasto la canaliza en gastos de funcionamiento que son necesarios, pero no en la proporcionalidad en que se están programando.

La prioridad debiera de ser la inversión social en infraestructura y servicios de salud, educación, vivienda por citar áreas prioritarias; además de la inversión económica en ampliación, construcción, mejoramiento y/o reposición de infraestructura productiva.

La desproporcionalidad en la ejecución del gasto en el presupuesto nacional, ha sido recurrente en presupuestos anteriores. Esta situación ha dejado secuelas negativas en la sociedad guatemalteca, principalmente en el aspecto socioeconómico, donde ha propiciado el aumento de la brecha de insatisfacción de necesidades, particularmente en lo que al área social se refiere.

La brecha de insatisfacción comprendida como la diferencia entre la demanda de necesidades por parte de los habitantes del país y la capacidad del Estado para satisfacerlas. Esta brecha es posible analizarla considerando algunos indicadores de orden social y económico, En esta proyección el BANGUAT (2019), registra para el año 2018 a la pobreza total del país en cincuenta y nueve punto tres por ciento (59.3%), implicando con ello que diez millones doscientos sesenta mil ciento treinta y cinco habitantes (10,260,135), se focalicen en ese estrato social.

Adicionalmente, mencionar que la pobreza total incluye al segmento de habitantes en situación de extrema pobreza, representado por dos millones cuatrocientos mil ochocientos setenta y un mil habitantes (2,400,871), población que en términos porcentuales equivale al veinte y tres punto cuatro por ciento (23.4%); es de hacer notar que la pobreza y pobreza extrema se focalizan en mayor proporción en los departamentos de Sololá, Totonicapán y Alta Verapaz.

Otro indicador de carácter social lo constituye la tasa de analfabetismo, la cual según el BANGUAT (2019) para el año 2018 registra un comportamiento a nivel nacional de veinte y dos punto seis por ciento (22.6%), acentuándose en mayor proporción en los departamentos de Quiché con treinta y siete punto cero por ciento (37.0%); Alta Verapaz con treinta y seis punto cinco por ciento (36.5%); Sololá con treinta punto nueve por ciento (30.9%) y Totonicapán con tasa de veinte y ocho puntos seis por ciento (28.6%).

En general, el análisis de los indicadores socioeconómicos globales expone condiciones deplorables de la sociedad guatemalteca, pudiéndose interpretarse como la ineficiencia del Estado para el cumplimiento del bien común.

3.5. Sostenibilidad de los ingresos

Los temas a abordar para el estudio de la sostenibilidad de los ingresos, se circunscriben al análisis del Sistema Tributario del Estado de Guatemala, con énfasis a la naturaleza jurídica del mismo, a través de la revisión de la progresividad y regresividad tributaria. Asimismo, lo pertinente al comportamiento de los ingresos tributarios, el gasto público, la carga tributaria y base tributaria, esta última bajo la premisa de su ampliación con base en la incorporación de la economía informal a la economía formal.

Sin embargo, previo al planeamiento anterior es imperativo reflexionar si los gastos y los ingresos del sector público pueden continuar manteniendo sus pautas históricas de crecimiento. En esta dirección no hay duda, que si el déficit crece más allá de cierto límite que permita la política económica; la política fiscal se hará insostenible. Cuando la política fiscal empieza a desviarse de la pauta que garantiza su sostenibilidad, la política fiscal tiene que modificarse para garantizar superávit en la situación financiera del Estado.

Según CEPAL (2019), en las últimas décadas, los países de América Latina han hecho un uso (y, a veces, un abuso) abundante de la política fiscal. A decir verdad, sin dedicar al gasto público una parte importante del PIB no es posible tener un Estado del bienestar, pero ello remite directamente al tema de su financiación y del déficit público.

La política fiscal del Estado de Guatemala se ha caracterizado por ser una política expansiva y regresiva, como se indicó en su oportunidad, pues no ha propiciado las condiciones necesarias para promover y garantizar una distribución equitativa del ingreso de la población.

La deficiencia aludida de la política fiscal a criterio está determinada por el Sistema Tributario del Estado de Guatemala, reflejada en los ingresos, el gasto público y la dimensión de la base tributaria.

3.5.1. El sistema tributario del Estado de Guatemala

En el capítulo II de la presente investigación, se ha planteado y analizado la estructura tributaria del Estado, con la particularidad de identificar y describir los tipos de tributos, de conformidad con el ordenamiento jurídico constitucional, ordinario y reglamentario. El análisis desarrollado ha posibilitado establecer que los impuestos indirectos en mayor proporción aportan al total de lo recaudado; tendencia manifiesta en los ejercicios fiscales 2012, 2015 y 2018, donde en promedio el sesenta y cinco punto nueve por ciento (65.9%) corresponde a los impuestos indirectos y el treinta y cuatro punto uno por ciento (34.1%) a los impuestos directos.

Con base en la recaudación de estos impuestos desde el punto de vista técnico y jurídico se ha venido argumentando que el Sistema Tributario del Estado es de naturaleza regresiva. Sin embargo, tal aseveración exige profundizar en la doctrina para su fundamentación correspondiente. En esa proyección, la regresividad y progresividad le son inherentes a todos los sistemas tributarios, por lo que es necesario partir de la concepción del sistema como tal y posterior tratar los relativo a la tendencia del sistema impositivo.

Por tanto, el sistema tributario no es solo un conjunto de tributos, es toda una estructura institucional legalmente establecida, que define: tributos, ordenamiento jurídico, principios e instituciones que administran el sistema impositivo. La clave fundamental para que los Estados posean un sistema tributario que cumpla a cabalidad con su función financiera, económica, política y social, radica en contar con una estructura sólida que condicione su funcionamiento; de ahí lo significativo de sus principios respaldados por el ordenamiento constitucional y ordinario.

3.5.1.1. La regresividad y progresividad tributaria

Con esa orientación, Pape en su tesis doctoral (2013), argumenta “La regresividad fiscal consiste en la permanencia de un sistema tributario que privilegia al contribuyente

con mayor poder adquisitivo y por el contrario, perjudica a los ciudadanos de menores recursos. [...], todos los estudios coinciden en que la estructura tributaria guatemalteca tiene una alta regresividad" (p,93).

Argumenta además, que el régimen tributario guatemalteco es regresivo porque el 72% de su recaudación descansa en impuestos indirectos, que recae en el consumo de una población pobre donde el 60% del ingreso está altamente concentrado, en no más del 20 por ciento de la población. En segundo lugar, es regresivo por cuanto otorga beneficios fiscales especiales a los ciudadanos que más tienen, constituyendo un Gasto Tributario fuerte que no sólo produce escasez de los ingresos públicos necesarios para atender las necesidades sociales elementales sino que impone mayores cargas fiscales a la población de menores recursos, la que al final asume los costos de dichos beneficios privados. Y en tercer lugar, es también regresivo por la alta evasión y elusión fiscal predominante, que burla los niveles de cumplimiento y las posibilidades de maniobra para el logro de la equidad. (Pape, 2013, p. 93).

Según Fión (2012) aporta lo siguiente:

Con una composición de impuestos directos de 30% e impuestos indirectos de 70% aproximadamente, el sistema tributario de Guatemala se considera regresivo desde el punto de vista global; es decir, la totalidad del sistema tributario no es progresivo y por lo tanto no es acorde con el principio de equidad y justicia tributaria. Pero eso no es nada nuevo, diversidad de estudios han afirmado lo anterior, por lo que la combinación de tasas progresivas en impuestos concretos, además de representar una aspiración de un sistema tributario justo y equitativo, debe ser el argumento para futuras reformas fiscal. (p. 15)

En esa misma dirección es la propuesta de Lemus (2012), cuando hace mención a las características de regresividad evidenciadas en el sistema tributario de Guatemala:

Para determinar el grado de progresividad o regresividad de cualquier sistema tributario, se puede analizar la estructura de cada sistema para demostrar el impacto de los impuestos [...]. Cuando el impacto de los impuestos directos tiene una participación en mayor proporción que los impuesto indirectos, estamos frente a un sistema tributario progresivo, pero si el efecto es contrario, es decir la participación de los impuestos indirectos es en mayor proporción que los impuestos directos, entonces estamos frente a un sistema tributario regresivo (...). (p.55)

La doctrina anterior permite identificar los elementos jurídicos y técnicos para determinar que el Estado de Guatemala cuenta con un sistema tributario regresivo; de tal manera que se comparte el criterio de categorizarla como tal.

En relación con la progresividad es de mencionar que la doctrina dota al sistema tributario de una serie de principios como el de legalidad, justicia, equidad, capacidad contributiva, además del principio de progresividad. Este principio es uno de los componentes esenciales de todo sistema tributario y del guatemalteco en particular.

En este sentido lo expone Balladares (2012):

La progresividad constituye uno de los criterios de inspiración constitucional del sistema tributario. Es considerado un principio que se inmerge en el conjunto de principios tributarios como instrumento de la igualdad sustancial y como modo de ser de la capacidad contributiva. (p140)

Continúa Balladares (2012) citando a otros autores:

La progresividad, en palabras de MARTIN DELGADO, constituye un criterio que inspira el ordenamiento por cuya virtud los titulares de mayor capacidad económica son gravados de forma más que proporcional en comparación con los de capacidad más baja. Es por tanto un resultado del entero sistema tributario, el que

deberá estar estructurado y concebido de forma que consiga realizarla efectivamente. (p.140)

Fión (2012), nos expone:

La doctrina permite comprender bien la concepción de porqué la progresividad como principio, pretende complementar otros principios como el de justicia y equidad tributaria, pero al mismo tiempo, es inconclusa respecto a la máxima de que un sistema tributario debe ser esencialmente progresivo. Se presenta el elemento político, además de aceptable, como un criterio que prevalece en la existencia, aprobación y aceptación final de un sistema regresivo, tal es el caso del sistema guatemalteco. (p. 15)

Aunado a lo expuesto en la doctrina, se debe de considerar lo contenido en la Constitución política de la Republica, Artículo 239.-:

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

Resulta entonces que no es sostenible que, al amparo de la Constitución Política de la República de Guatemala, el sistema tributario sea esencialmente regresivo; pues no se respeta el mandato constitucional en el sentido de la equidad y justicia tributaria. En otros términos el mandato se dirige a la conformación de un sistema tributario en donde a mayores ingresos mayor capacidad contributiva.

3.5.2. Sostenibilidad de los ingresos y la recaudación

El análisis de la sostenibilidad de los ingresos está en función de los resultados de la recaudación tributaria y su composición, por cuanto es necesario identificar e interpretar su comportamiento.

La base de la interpretación la constituyen los ejercicios fiscales 2012, 2015 y 2018 con fundamento jurídico en los Decretos Número 33-2011 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2012; Decreto Número 22-2014 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2015 y Decreto Número 50-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2017 con vigencia para el ejercicio fiscal 2018.

Como se ha señalado antes, el comportamiento de la recaudación tributaria para los tres (3) ejercicios fiscales, ha permitido determinar la integración de los ingresos tributarios según tipo de impuesto. (Véase cuadro 5).

Sin embargo; el análisis cuantitativo de la recaudación tributaria por sí sola no representa la esencia de su complejidad, pues la misma está supeditada a normas, procedimientos e instancias administrativas de los entes recaudadores, principalmente lo que corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, impregnado el proceso en su conjunto por falta de transparencia y corrupción a través del contrabando y defraudación fiscal predominantemente. A esta problemática hay que agregar la ineficiencia administrativa del proceso propiamente de recaudación.

La complejidad mencionada repercute en el incumplimiento de las metas de recaudación, que pareciera que como política se encuentra institucionalizada en el ente recaudador. Lo expresado exige la revisión del cumplimiento de las metas de recaudación para los ejercicios fiscales antes descritos.

Para el ejercicio fiscal 2012, la recaudación se situó en cuarenta y dos mil ochocientos diez y nueve millones ochocientos mil quetzales (Q 42,819,800,000); monto que comparado con los ingresos tributarios programados de cuarenta y tres mil seiscientos once millones ciento diez mil quetzales (Q 43,611,110,000), registran una brecha fiscal negativa de setecientos noventa y un millones trescientos diez mil quetzales (-Q 791,310,000).

El resultado debe de comprenderse como un incumplimiento de meta por parte del ente recaudador, pues su proporción porcentual si bien es cierto refleja un noventa y ocho punto dos por ciento (98.2%) de ejecución respecto a lo programado, al final conforman ingresos tributarios que se dejaron de percibir por más decir, necesarios en función de la programación de los gastos del Estado.

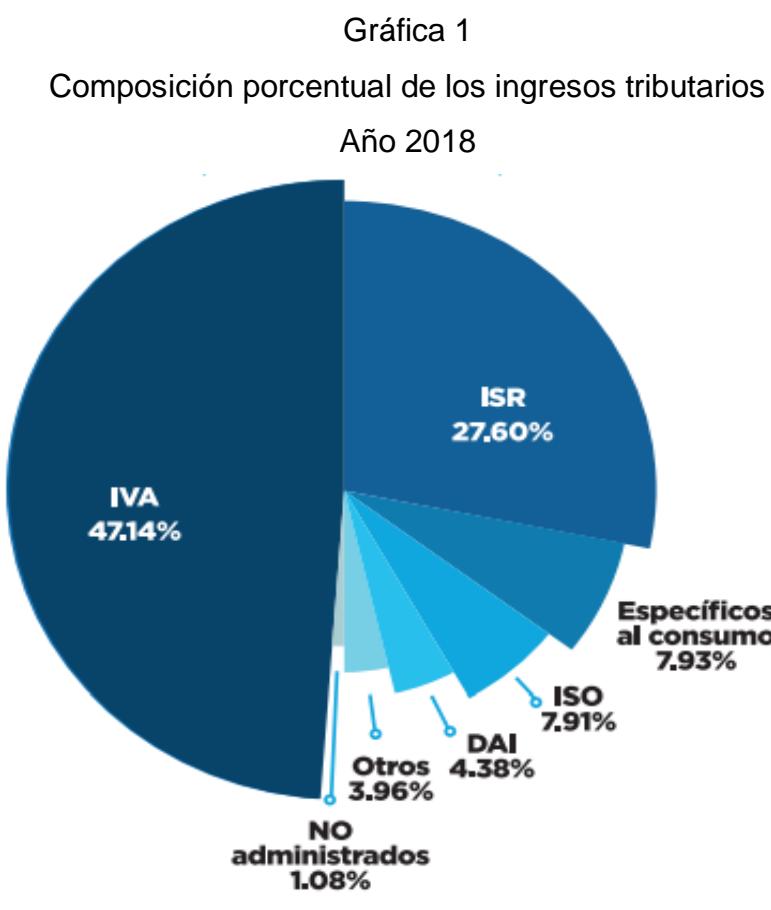
Para el ejercicio fiscal 2015, lo recaudado fue del orden de cuarenta y nueve mil setecientos treinta millones setecientos mil quetzales (Q 49,730,700,000); monto que comparado con los cincuenta y cuatro mil setecientos un millones ciento veinte y seis mil quetzales (Q 54,701,126,000), registra una brecha fiscal negativa de cuatro mil novecientos setenta millones cuatrocientos veinte y seis mil quetzales (-Q 4,970,426,000).

En este caso, la brecha fiscal aumenta significativamente, comportamiento determinado principalmente por los sucesos de corrupción en el Estado de Guatemala, con afectación en la administración tributaria en detrimento de su pérdida de imagen institucional y en consecuencia la falta de credibilidad de sus funciones, principalmente la de recaudación y otras de conformidad con el Artículo 3. "Objeto y funciones de la SAT" Decreto Número 1-95 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

La recaudación, para el ejercicio fiscal 2018, alcanza la cifra de cincuenta y ocho mil ochocientos treinta y cinco millones seiscientos mil quetzales (Q 58,835,600,000), monto que contrastado con los ingresos programados de cincuenta y siete mil

novecientos setenta y tres millones cincuenta y seis mil seiscientos tres quetzales (Q 57,973,056,603), registra un cumplimiento positivo de ochocientos sesenta y dos millones quinientos cuarenta y tres mil trescientos noventa y siete quetzales (Q 862,543,397). En este caso la meta de recaudación representa el ciento uno punto cinco por ciento (101.5%) de cumplimiento.

En este sentido, la gráfica 1 presenta la integración de los ingresos tributarios para el ejercicio fiscal antes descrito, donde el Impuesto al Valor Agregado -IVA-, representa los cuarenta y siete punto catorce por ciento (47.14%), es decir, el más significativo en la recaudación; en orden de importancia le sigue el Impuesto sobre la Renta -ISR-, con participación de veinte y siete punto sesenta por ciento (27.60%).



Por su importancia, se ha estimado adicionar los resultados de la recaudación para el ejercicio fiscal 2019, donde según datos de la administración tributaria cerró con una brecha tributaria en los ingresos por mil trescientos noventa un mil millones seiscientos mil (Q1,391,600,000).

Las mayores brechas se registran en el recaudo del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto de Solidaridad (ISO). La brecha en el IVA doméstico fue de ochocientos treinta millones setecientos mil (Q830,700,000); en el ISO la brecha llegó a los ciento noventa y siete millones novecientos mil (Q197,900,000); y en el Impuesto Sobre la Renta de cincuenta y ocho millones ochocientos mil (Q58,800,000).

Siempre en materia de recaudación la calificadora Fitch (2019), entidad dedicada a la evaluación crediticia y del riesgo país, agrega que adicional al bajo nivel de ingresos al fisco se suma a otros problemas como: la rigidez presupuestaria, la fragmentación política y el débil control de la corrupción que siguen siendo limitantes para que el Estado tenga capacidad de atender las grandes necesidades sociales y de infraestructura, que se verían más afectados ante la eventualidad de factores externos de orden social, natural o ambiental.

Para la calificadora, los bajos niveles de ingresos y el desempeño de la recaudación reflejan los desafíos institucionales en la administración tributaria, la limitada base impositiva y el alto nivel de evasión.

De manera que la exposición de la sostenibilidad de los ingresos y la recaudación tributaria, demanda considerar en los ejercicios fiscales la ejecución presupuestaria, ejecución vinculante con los compromisos de Estado acumulados de ejercicios anteriores, representados estos por la “Deuda de Arrastre”; la cual constituye obstáculo altamente significativo para la ejecución presupuestaria anual, según sea el caso

Agregar que el comportamiento de la metas de recaudación con sus secuelas, constituyen ejemplo del incumplimiento entre otras a la norma constitucional contenida

en el Artículo 118 “Principios del Régimen Económico y Social. El régimen económico y social de la República de Guatemala se funda en principios de justicia social (...”).

3.5.3. Sostenibilidad de los ingresos y el gasto público

La certeza jurídica de la ejecución del gasto público es garantía constitucional, por lo que las normas y procedimientos establecidos se fundamentan en el derecho financiero, derecho tributario, derecho presupuestario y reglamentos correspondientes. Esta exposición condiciona a retomar elementos relacionados con el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el ejercicio fiscal 2018; base del estudio, donde el gasto público programa a los gastos de funcionamiento el sesenta y seis punto seis por ciento (66.6%); a los gastos de inversión el diez y siete punto siete por ciento (17.7%); y el restante quince punto siete por ciento (15.7%), a los gastos de tratamiento de la deuda pública.

Según lo consultado en el Presupuesto Nacional (2018), el gasto global de funcionamiento absorbe la mayor parte de recursos; esto se debe al gasto en desarrollo humano, que permite ampliar la cobertura de los servicios públicos de educación a través del pago de maestros, útiles escolares, valija didáctica, refacción escolar; también permite realizar la prestación de los servicios de salud mediante el pago de médicos, enfermeros y medicamentos. Estos gastos incluyen los de administración con cargo a las instituciones y las transferencias corrientes.

Lo expuesto respecto de la asignación del gasto público se puede justificar por las presiones financieras que afronta el Estado para su funcionamiento y solventar sus obligaciones en el entorno nacional e internacional; sin embargo, desde la perspectiva jurídica y técnica se interpreta como una asignación incompatible con los fines que persigue.

En esta temática, los organismos internacionales financieros y de asistencia técnica y económica han planteado sus puntos de vista. Por su parte, el Banco Mundial (2014) en su informe el ADN de Guatemala, clasifica al Estado como el peor del mundo en gasto público y recaudación fiscal y muy cerca del último lugar en inversión pública. Argumentando que el gasto público se refiere a gastos continuos en programas sociales, como en los salarios de maestros o en la distribución de alimentos, la inversión social se refiere a gastos para el futuro, como en carreteras u otra infraestructura.

Lo antedicho por el Banco Mundial y considerando la integración del gasto público, constituye la determinante para cuestionar, ¿cuál sería la estrategia a seguir para el aseguramiento del gasto? En el corto plazo, la búsqueda de la eficacia y eficiencia del gasto público; un gasto público será eficaz y eficiente, en la medida en que, con el menor costo posible, alcance los fines y deberes del Estado.

Respecto a esta formulación expone CEPAL (2014) lo siguiente:

El debate en el rol del Estado ha variado en los años recientes hacia valoraciones empíricas acerca de la eficiencia y necesidad de las actividades del sector público. Una literatura creciente ha estado investigando los efectos del gasto público en la estabilización, asignación y distribución de recursos, así como evaluando el rol de las reglas e instituciones, y la posibilidad de privatizar determinadas actividades del sector público. La mayoría de los estudios concluyen que el gasto público podría ser mucho menor y más eficiente que hoy. (P 14)

El aporte de la CEPAL es compatible con los esfuerzos que viene promulgando y realizando el Estado, para la transparencia y gobernanza de las finanzas públicas a través de la calidad del gasto, rendición de cuentas y la auditoria social. Acciones que no han sido suficientes en función de la falta de transparencia en los procedimientos para la adquisición de bienes, servicios y otros como la contratación de obra pública, donde los sobre costos ocasionados por este flagelo son altamente significativos en detrimento de la calidad del gasto.

En el tema de transparencia, como Estado, Guatemala es observada y medida periódicamente en términos de corrupción, a través del índice de Percepción de la Corrupción -IPC-, indicador que para el 2018 lo ubica en la posición 144 de 180; en 2017, el Estado se ubicaba en la posición 143 y en 2016 en la posición 136. La calificación de Guatemala es incluso más baja que los países de África Subsahariana, región percibida con mayor corrupción en el mundo. Además se encuentra entre los últimos lugares de la región latinoamericana, junto a Venezuela, Nicaragua y Haití.

La organización Acción Ciudadana -AC-, capítulo en Guatemala de Transparencia Internacional -TI-, señaló que durante la gestión del presidente Jimmy Morales el país ha bajado ocho posiciones en el ranquin y su gobierno no ha logrado modificar la percepción de corrupción ni representado ningún cambio en comparación a gobiernos considerados menos transparentes como la administración del Partido Patriota cuyos mandatarios tuvieron que renunciar por su supuesta vinculación a casos en investigación.

Se infiere entonces que la corrupción como flagelo viene impactado negativamente en las finanzas públicas, ocasionando sobrecostos innecesarios con serias repercusiones en la calidad del gasto y en consecuencia es evidente que las instituciones que desarrollan los procedimientos administrativos presentan deficiencias y en particular a quien le corresponde fiscalizar.

En su orden y por jerarquía, el deber ser de la Contraloría General de Cuentas de la Nación -CGC-, le compete en esencia la fiscalización de acuerdo con lo normado en el Artículo 1 “Naturaleza Jurídica y Objetivo Fundamental”, Decreto Número 31-2002 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas y sus reformas.

Lo invocado en términos precisos lo contiene el párrafo segundo, del Artículo 1 Naturaleza Jurídica y Objetivo Fundamental.

(...) La Contraloría General de Cuentas es el ente técnico rector de la fiscalización y el control gubernamental, y tiene como objetivo fundamental dirigir y ejecutar con eficiencia, oportunidad, diligencia y eficacia las acciones de control externo y financiero gubernamental, así como velar por la transparencia de la gestión de las entidades del Estado (...).

El análisis del párrafo segundo del Artículo 1 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, determina que la normativa faculta a la institución para desarrollar con eficacia y eficiencia su objetivo fundamental; contribuyendo con ello al alcance de los fines y deberes del Estado al menor costo posible.

No obstante lo descrito, es de conocimiento público la manera de trabajar del ente fiscalizador, basta con citar el criterio de discrecionalidad de los auditores gubernamentales y la creciente judicialización de los hallazgos, sin agotar la instancia administrativa.

3.5.4. Sostenibilidad de los ingresos y la carga tributaria

Como se ha definido con anterioridad, el concepto de carga tributaria debe de comprenderse como el aporte de los sujetos pasivos de la obligación tributaria a través de sus impuestos para posibilitar la prestación de los servicios. Su estimación o medición es respecto al producto interno bruto -PIB-.

Para el Estado de Guatemala, el comportamiento de la carga tributaria ha sido estable pero inferior si se compara con la media registrada en América Latina, la cual según CEPAL (2018), es de quince puntos tres por ciento (15.3%).

Sin embargo, es de nombrar que los Estados considerados en el análisis de la legislación comparada; Colombia, México y Chile registran cargas tributarias superiores al promedio de la región.

En este orden de ideas, cabe señalar que según la SAT (2019), la carga tributaria del Estado de Guatemala se situaba en diez punto ocho por ciento (10.8%) en el 2012; en diez punto dos por ciento (10.2%) en el 2015; y en diez punto cero por ciento (10.0%) en el 2018.

Los datos anteriores muestran una tendencia decreciente de la carga tributaria, principalmente en el año 2015, pues es notorio para el periodo en referencia la disminución de cero punto seis por ciento (0.6%), respecto a la registrada en el año 2012. Este comportamiento, determinado principalmente por los presuntos actos de corrupción suscitados en el Gobierno antes mencionados con implicaciones negativas en la recaudación tributaria.

La carga tributaria decrece para el año 2018 respecto a la registrada en el 2015 en cero punto dos por ciento (0.2%), comportamiento que sustenta aún más la tendencia creciente antes aludida.

La comprensión del o los comportamientos de la carga tributaria debe de considerarse en función del aporte al fisco y su contribución al financiamiento del presupuesto; o sea el impacto de la recaudación en la producción nacional.

Se establece, entonces, con base en lo analizado la baja proporción de la carga tributaria, la relevancia de su incidencia en la financiación del Presupuesto Nacional y de ahí la importancia de su crecimiento para la mejora de los ingresos públicos y posterior ejecución a través del gasto en beneficio del bien común.

Siempre en esta dirección, la calificadora Fitch (2019), señala la carga tributaria de Guatemala como una de las más bajas de los países que evalúa, con excepción de Bangladésh y Nigeria; no obstante, el historial de estabilidad macroeconómica, políticas fiscales y monetarias prudentes; la capacidad de endeudamiento es limitada por el nivel de ingresos tributarios

Para una mejor comprensión del análisis realizado, el cuadro 6 de los anexos muestra las variables que intervienen para su conformación. Es decir, el coeficiente de la división entre el monto de la recaudación y la producción nacional expresada en porcentaje.

3.5.5. Sostenibilidad de los ingresos y la base tributaria

La base tributaria viene a constituirse en el andamiaje de la recaudación tributaria y la sostenibilidad de los ingresos, puesto que la conforman todos los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias en un sistema tributario.

La comprensión del concepto base tributaria justifica la revisión y análisis de la doctrina en la materia, la revisión como prioridad a la doctrina nacional para vincularla con el sistema tributario del Estado de Guatemala. En este sentido, hay variadas ponencias en cuanto al tamaño de la base tributaria; las fuentes consultadas en general comparten la opinión técnica jurídica que la base tributaria de Guatemala es estrecha o reducida.

Por tanto, se estima conveniente partir de la concepción de la base tributaria para una mejor comprensión. Al respecto, la Dirección General de Investigación -DIGI-, de la Universidad de San Carlos de Guatemala -USAC-, (2003), la define:

Como un conjunto de reglas aplicadas y de operaciones efectuadas para determinar los elementos que deben ser sometidos a impuestos. En este sentido, hablar de reformar la base tributaria, implica retomar y examinar si las condiciones del país han cambiado En relación con las causas que originaron las actuales leyes impositivas y abarcar un universo mayor sujeto de tributación. (p. 3)

En el 2015, la Fundación para el Desarrollo de Guatemala -FUNDESA- publicó un estudio sobre la tributación en el país. El resultado de este estudio revela que son muy

pocos los guatemaltecos que tributan y, en general, son las empresas las que suelen pagar la mayor parte de impuestos en el país. Explican que de diez y siete millones (17,000,000) de habitantes que se estimaba ese año, apenas un millón ochenta y nueve mil (1,089,000) contribuyentes representados mayoritariamente por empresas, contribuían al 71.6% de lo recaudado.

Otro aporte indica:

La estrechez de la base imponible es resultado de varios factores, así: a) El departamento de Guatemala es el espacio de mayor recaudación (93 %), al concentrar la mayoría de contribuyentes especiales medianos y grandes, [...]; b) El número de contribuyentes efectivos también resulta mínimo si se compara con la cantidad de personas ocupadas que tienen algún ingreso, por ejemplo, el 1.3 % de 1.1 millones de contribuyentes del ISR, declara el 91 % de lo recaudado, y más preciso, el 80 % del aporte proviene de 4,500 contribuyentes.[...] y c) De significativo impacto a la base imponible, resultan también los gastos tributarios, aplicados a generosos tratamientos preferenciales, que transforman un impuesto teóricamente progresivo, en uno de baja productividad, al reducir la renta imponible a través de las exenciones y deducciones de costos y gastos(...). (Pape, 2013, p. 56)

Siempre en esta temática, según la SAT señala que en el 2019 los contribuyentes efectivos superaron la cifra de dos millones doscientos mil (2,200,000) en Guatemala; aduciendo que por primera vez el total de personas que pagan otros impuestos además de las transacciones que corresponden a vehículos fue de un mil setenta y uno millones (1,071,000) inscritos. (El Periódico, marzo, 2020).

Es importante adicionar que a la Administración Tributaria le ha costado más de una década duplicar el número de contribuyentes efectivos, en 2007 la cifra llegó a un millón (1,000,000), y hasta 2011 la tendencia fue de una mayor participación de contribuyentes afectos al pago de otro régimen tributario además del ISCV. Sobre el

particular durante el 2018, entra en vigencia la política tendiente a la búsqueda de una recaudación sostenida a través de la ampliación de la base tributaria, consistente en la implementación del Nuevo Régimen de Factura Electrónica en Línea -FEL-, aprobado mediante Acuerdo de Directorio Número -SAT-13-2018-.

Se es de la opinión, que la debilidad en la estrategia de implementación de la Factura Electrónica en Línea es la divulgación de la medida, pues esta se orienta básicamente a los contribuyentes potenciales urbanos, no así a los ubicados en las actividades económicas rurales; pues no se puede asumir que en un Estado donde el cincuenta y nueve por ciento (59%) vive en la pobreza, todos tengan acceso a internet, cuenten con el equipo necesario o en su defecto los ingresos para cubrir este tipo de servicios

Otro de los logros, aun cuando no son suficientes, ha sido la incorporación de contribuyentes efectivos, se actualizaron y depuraron los registros para implementar programas específicos de identificación de contribuyentes que realizan actividades gravadas y no declaraban sus ingresos ante el fisco. Con estas acciones se inscribieron arrendatarios de bienes inmuebles, importadores, propietarios de vehículos acuáticos, aéreos, de alquiler y de voldeo; propietarios de edificios de apartamentos y oficinas (El periódico, marzo, 2020).

Puede determinarse que tal estrategia de recaudación busca la incorporación de nuevos contribuyentes efectivos y el aumento de los contribuyentes afiliados a impuestos; con ello el fortalecimiento del sistema tributario que desde el punto de vista presupuestario y financiero demanda la ampliación de la base tributaria de forma robusta.

3.5.6. Sostenibilidad de los ingresos y la economía informal

Aceptando que el sistema tributario del Estado cuenta con una base estrecha, resulta imprescindible desde el punto de vista fiscal y tributario su ampliación. Dicha

iniciativa se fundamenta en la premisa que los trabajadores de la economía informal pasen a la formalidad de la economía y con ello contribuyan al pago de impuestos según capacidad.

Se sustenta el criterio que el querer contrarrestar la informalidad, también llamada economía informal no es un asunto simple; se traduce, al final, en voluntad política. En la implementación y desarrollo del procedimiento los contribuyentes deben percibir que tendrá alguna ventaja para ellos (incorporación al seguro social), pero también deben percibir el riesgo, dada la potestad del Estado en la recaudación de los tributos y en esa perspectiva las implicaciones que representa no contribuir conforme la Ley.

Atendiendo al enfoque expuesto, se estima procedente la revisión de algunas consideraciones de la economía informal, entre ellas su interpretación como concepto e impacto en la actividad económica del Estado.

Partamos, entonces, de los elementos comunes que definen al concepto de economía informal. Es el sector informal de la actividad económica de un Estado, constituido por trabajadores por cuenta propia y pequeñas empresas que no están integrados al marco institucional que regula las actividades económicas, en particular, lo relativo a las relaciones jurídicas entre los sujetos pasivos de la obligación tributaria y el Estado.

En otras palabras, el sector de la economía informal realiza actividades económicas no reguladas que impulsan precariamente la economía del país y adolecen de tecnificación y productividad. Sin embargo, generan ingresos para las personas inmersas en la actividad, que en medida alguna constituyen fuentes de bienestar ante la ausencia del Estado. Se le señala como un sector de incidencia al mantenimiento e incremento del contrabando y la defraudación fiscal

Su importancia en la actividad económica se analiza con base en estadísticas del Instituto Nacional de Estadística -INE-, las cuales según los resultados de la Encuesta

Nacional de Empleo e Ingresos -ENEI-, (2017), revela que el 69.7% de la población ocupada es parte del sector informal de trabajo. Este sector informal del mercado de trabajo de acuerdo con la información se conformó por un total de cuatro millones ochocientos sesenta y un mil quinientos treinta y dos (4,861,532) trabajadores.

Por su parte, el sector formal se integró durante el período de referencia de la encuesta por dos millones ciento doce mil seiscientos treinta y uno (2,112,631) trabajadores.

Desde la perspectiva sectorial, los resultados de la encuesta muestran que, la informalidad se concentra en las actividades agropecuarias en el orden del cuarenta y dos punto ocho por ciento (42.8%) y en el comercio alrededor del veinte y ocho punto siete por ciento (28.7%). Por su parte, la industria manufacturera representa el once punto cuatro por ciento (11.4%) del total de trabajadores ubicados en el sector informal. Puede apreciarse entonces que estas ramas de actividad económica absorben más del ochenta y dos por ciento (82%) de la informalidad del país.

Se agrega a lo manifestado la interrogante del crecimiento de la economía informal. Según los resultados de la -ENEI-, (2017), el crecimiento de la informalidad es de siete punto ocho por ciento (7.8%); con base en el porcentaje de crecimiento, se proyecta (cálculo propio) para el 2020, un sector informal con un número de trabajadores no menor de cinco millones (5,000,000).

Lo antes descrito, aporta elementos para justificar la implementación del proceso de ampliación de la base tributaria a expensas de la incorporación de los trabajadores de la economía informal a la economía formal, representando ello para el Estado la posibilidad de incrementar ingresos tributarios.

Como aliciente de la potencial incorporación de la informalidad a la formalidad la Organización Internacional del Trabajo -OIT-, aprueba la nueva norma internacional del trabajo, adoptada en la 104^a Conferencia internacional del Trabajo, fue designada como

histórica, por ofrecer por primera vez orientación a los Estados miembros sobre cómo pasar de la economía informal a la formal.

La norma se fundamenta en tres (3) postulados: a) facilitar la transición de los trabajadores y de las empresas de la economía informal a la formal; b) promover la creación de empresas y de empleos dignos en la economía formal; y c) prevenir la informalización de los empleos formales.

Guatemala, como Estado miembro de la OIT, además, de la potestad tributaria en el territorio nacional está legitimado en el contexto mundial a través del derecho internacional para la iniciación robusta de la ampliación de la base tributaria regida por la norma internacional aprobada por la OIT en su oportunidad.

3.6. Propuesta de política fiscal

Se fundamenta en la obligatoriedad del Estado para velar por el cumplimiento del bien común a través del aseguramiento de los ingresos tributarios. Este aspecto, tal como se ha expresado en el desarrollo de esta investigación está contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala, en particular por lo establecido en el Artículo 118 “Principios del Régimen Económico y Social” y Artículo 119 “Obligaciones del Estado” que contienen normas referentes al desarrollo social y económico, aprovechamiento de los recursos principalmente los naturales y en general todo lo tendiente a la búsqueda del desarrollo integral de sus habitantes.

Con el marco constitucional de referencia y tomando en cuenta la relación jurídica entre bien común y sostenibilidad de los ingresos, es imperativo que ambos elementos no pueden estar supeditados a un sistema tributario regresivo con base limitada y carente de fiscalización entre otros factores.

Agregar incluso que los Presupuestos Generales de Ingresos y Egresos del Estado se aprueban desfinanciados, situación que compromete el aseguramiento de los recursos para la generación de bienes y servicios públicos. Por el rubro de los gastos públicos una programación no adecuada, falta de transparencia, fiscalización y corrupción son factores determinantes para la consolidación de un Estado ineficaz e ineficiente.

La situación descrita hace impostergable que el Estado apruebe la política fiscal que le garantice en el corto, mediano y largo plazo la sostenibilidad de los ingresos en pro del bien común. En este sentido, la política fiscal mediante la política tributaria le correspondería implementar en el corto plazo el monotributo y en el mediano y largo plazo la convocatoria y divulgación para la discusión y aprobación del pacto fiscal.

3.6.1. El monotributo

Se sustenta en la ampliación de la base tributaria a través de la estrategia de la incorporación de los trabajadores de la economía informal a la economía formal.

El modelo de pasar de la informalidad a la formalidad ya existe, pues la experiencia de otros Estados aporta elementos técnicos y jurídicos para su viabilidad, como el caso de los Estados de Argentina y Uruguay, este último donde la entidad responsable de la recaudación de impuestos y las instituciones de seguridad social decidieron colaborar para establecer un régimen de recaudación simplificado y unificado para los pequeños contribuyentes, llamado monotributo.

La selección del modelo uruguayo se sustenta por la importancia acreditada por la OIT (2016), catalogando al régimen de monotributo para trabajadores independientes, así: “Es una experiencia nacional exitosa en términos de la extensión de la protección social”; señala el informe sobre el monotributo para trabajadores independientes uruguayos distribuido en el marco de la 105.^a Conferencia Internacional del Trabajo.

El ordenamiento jurídico del Estado de Uruguay lo define como:

El Monotributo es un régimen simplificado y optativo para quienes realicen actividades empresariales de reducida dimensión económica, abarcando actividades desarrolladas en vía pública y en espacios públicos, así como actividades desarrolladas en pequeños locales. Se fundamenta en la Ley 18.083 del año 2006 (reglamentada por el Decreto 199/07).

Entre sus principales características se citan: a) Adhesión Voluntaria; b) inclusión únicamente de la actividad comercial en la vía pública o en espacios abiertos, tanto ambulantes como estables; c) su pago incluye todos los impuestos nacionales vigentes con inclusión del de seguridad social y con excepción de los que gravan la importación; d) el período fiscal es mensual; y e) el pago de cuota fija mensual.

Relevante adicionar el concepto aportado por Universidad Nacional de Cuyo - Uncuyo-, Argentina (2011),

El monotributo es el régimen simplificado para pequeños contribuyentes, es un régimen integrado y simplificado, lo que implica que con el pago de una cuota fija mensual se está exento del pago del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto al Valor agregado (IVA).

Así también, como lo conceptualiza la Administración Federal de Ingresos Pùblicos -AFIP-, de Argentina

Es un régimen opcional y simplificado para pequeños contribuyentes. Consiste en un tributo integrado de cuota fija que tiene 2 componentes: 1. Impuesto integrado, establecido por categorías determinadas sobre la base de: $\frac{3}{4}$ ingresos brutos obtenidos según facturación, $\frac{3}{4}$ superficie afectada a la actividad, y $\frac{3}{4}$ energía eléctrica consumida 2. Cotización previsional fija, que son los aportes de jubilación y de obra social.

En consecuencia, se determina al monotributo como un régimen simplificado para pequeños contribuyentes, en el cual los sujetos pasivos cumplen con las obligaciones tributarias relativas a la renta, consumo y al sistema de seguridad social, mediante el pago de un impuesto único que podrá ser pagado mensual.

Conocidas las características de las condiciones sociales y económicas del país, el monotributo estaría gravando toda la gama de actividades económicas realizadas en la economía informal integradas por el comercio y los servicios, siendo su incorporación basada en ley, pero con el aliciente de saber que su incorporación al régimen brinda seguridad social.

3.6.2 El pacto fiscal

Concebido sus orígenes en los Acuerdos de Paz de 1996. El fundamento legal de dichos acuerdos está contenido en el Decreto Número 52-2005, del Congreso de la República de Guatemala, Ley Marco de los Acuerdos de Paz.

El pacto fiscal fue elaborado en el gobierno del presidente Alfonso Antonio Portillo Cabrera en el 2000; derivado del trabajo realizado por las comisiones del seguimiento y, en particular, el Grupo Promotor del Diálogo Fiscal -GPDF-, cuyo mandato específico fue la preparación de una propuesta de reforma fiscal integral, funcionó entre agosto de 2006 y enero de 2008.

El aporte consiste en promover se retomen los aspectos doctrinarios o principios del pacto fiscal, respaldados por el compromiso del sistema político con miras a la reactivación del proceso que conlleve a una verdadera reforma fiscal orientada: a) la eficiencia para la generación de bienes y servicios públicos; b) la equidad garantizada a través de una política impositiva progresiva que vele por la justa redistribución del ingreso y c) el equilibrio macroeconómico para contrarrestar tendencias inflacionarias mediante el equilibrio de la tasa de interés, tipo de cambio y tasa de inflación.

La estructura del pacto fiscal se sustenta en el balance fiscal, los ingresos del Estado, la administración tributaria y el gasto público. El balance fiscal con base en los principios a) equilibrio entre los ingresos y egresos del Estado; y b) superávit fiscal anual de la cuenta corriente;

Los ingresos del Estado se sustentan en los principios: a) el poder tributario es inherente e inseparable al Estado; b) la suficiencia de recursos; c) la prioridad de los ingresos tributarios del Estado; d) asignación eficiente de recursos; e) progresividad; f) estabilidad y certeza; y g) simplicidad.

Para la administración tributaria los principios se circunscriben: a) cumplimiento de las obligaciones tributarias; b) eficiencia y eficacia en el cobro; c) sistema de administración justa y no arbitraria; d) confianza en el contribuyente; e) persecución y combate coordinado del incumplimiento tributario; f) institucionalidad y profesionalismo; y g) estrategia sistemática, transparente y seguimiento continuo.

Los principios del gasto público se orientan: a) prioridades claras; b) visión de nación a largo plazo; c) ajuste y gasto social; d) congruencia con la producción nacional; e) complementación entre la inversión pública y privada; f) calidad y productividad del gasto público; y g) unidad y transparencia.

El análisis de los principios permite establecer que el Estado de Guatemala tiene pendiente el cumplimiento de ellos, por lo que resulta coyuntural considerando la situación financiera del Estado y las condiciones socioeconómicas de la población del país, la reactivación de este proceso, que si bien es de mediano y largo plazo, no imposible de realizarlo, siempre y cuando se logre el equilibrio o consensos entre la sociedad civil y sector político para la determinación de la política fiscal, concebida esta como la resultante del pacto fiscal, llamado también modelo de economía política fiscal.

Conclusiones

La comprensión de la historia de la tributación permite establecer que la política fiscal en el Estado de Guatemala tiene sus orígenes en la sociedad maya, particularmente, en el período clásico con el aparecimiento del tributo. Sin embargo, esta política se institucionaliza como tal en el período colonial y en el transcurso de la historia se ha caracterizado por modificaciones al sistema tributario, con énfasis en impuestos que gravan el consumo.

La estructura tributaria del Estado de Guatemala está constituida por los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras, según lo establecido en la Constitución Política de la República, Artículo 239.- Principio de legalidad. Dicha clasificación está contenida, además, en el Artículo 10 del Decreto Número 6-91 del Congreso de La República de Guatemala, Código Tributario. Esta estructura es propia del ordenamiento jurídico guatemalteco.

El estudio de la legislación comparada se orientó a las reformas tributarias en los Estados de Colombia (2012), México (2013) y Chile (2014), además de la aprobada por el Estado de Guatemala (2012); con base en los resultados de su vigencia y los criterios establecidos por la Comisión Económica para América Latina -CEPAL-, se logra clasificarlas como Reformas Tributarias Estructurales por haber reestructurado los sistemas tributarios con tendencia a la equidad, justicia tributaria y redistribución del ingreso; a excepción de la aprobada por el Estado de Guatemala que se clasifica como Reforma de Modificaciones Tributarias por no haber contribuido a la equidad, justicia tributaria y redistribución del ingreso.

El análisis desarrollado permite determinar como sistema tributario, que los impuestos indirectos son los que en mayor proporción aportan al total de lo recaudado; tendencia manifiesta en los ejercicios fiscales 2012, 2015 y 2018, donde en promedio el sesenta y cinco punto nueve por ciento (65.9%) corresponde a los impuestos indirectos

y el treinta y cuatro punto uno por ciento (34.1%) a los impuestos directos. Considerando esta integración se establece que el Sistema Tributario del Estado de Guatemala es “regresivo”.

En relación con la progresividad, es de mencionar que la doctrina dota al sistema tributario de una serie de principios, tales como: legalidad, justicia, equidad, capacidad contributiva, además del principio de progresividad. Este principio es uno de los componentes esenciales de todo sistema tributario y del guatemalteco en particular.

Se concluye, entonces, que no es sostenible al amparo de la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 239. Principio de legalidad, que el sistema tributario guatemalteco sea esencialmente regresivo; pues no se respeta el mandato en el sentido de la equidad y justicia tributaria. En otros términos, el mandato es claro en cuanto a la conformación de un sistema tributario en donde a mayores ingresos mayor capacidad contributiva.

La sostenibilidad de los ingresos tributarios no debe de estar supeditada a una base tributaria estrecha y al incumplimiento de metas de recaudación, generando con ello serias repercusiones en el gasto público, rubro que, además, presenta serias limitaciones, en cuanto a su programación y ejecución presupuestaria, calidad del gasto, transparencia y, en general, por la eficacia y eficiencia en su gestión, administración y ejecución; imposibilitando, con ello, la obligación que el Estado tiene para el cumplimiento del bien común.

La ampliación de la base tributaria es posible mediante la incorporación de los trabajadores de la economía informal a la economía formal, a través del monotributo; comprendido este impuesto como un régimen simplificado para pequeños contribuyentes, en donde los sujetos pasivos cumplen con las obligaciones tributarias relativas a la renta, consumo y al sistema de seguridad social, mediante el pago de un impuesto único que podrá ser pagado mensual.

La situación financiera del Estado y las condiciones socioeconómicas de la población del país, justifican la reactivación y vigencia del pacto fiscal, sustentado en los Acuerdos de Paz de 1996. Los aspectos doctrinarios o principios del pacto fiscal, se reitera, son congruentes con la realidad nacional, conllevan a una verdadera reforma fiscal orientada: a) la eficiencia para la generación de bienes y servicios públicos; y b) la equidad garantizada a través de una política impositiva progresiva que vele por la justicia, equidad tributaria y redistribución del ingreso.

El pacto fiscal debe concebirse como el instrumento que busca el balance fiscal, sostenibilidad en los ingresos tributarios, racionalidad, transparencia y calidad del gasto y contar con una Administración Tributaria eficaz y eficiente. Su reactivación, si bien es de mediano y largo plazo, no imposible de realizarla, siempre y cuando se logre el equilibrio o consensos entre la sociedad civil y sector político para la determinación de la política fiscal, concebida esta como la resultante del pacto fiscal, llamado también modelo de economía política fiscal.

Finalmente, el desarrollo de la investigación ha permitido la comprobación de la hipótesis, en el sentido siguiente: en la medida que la política fiscal del Estado de Guatemala se oriente hacia una política impositiva progresiva, mayor será la certeza jurídica para el cumplimiento del bien común y la sostenibilidad de los ingresos tributarios.

Referencias

Altamirano, M. (2006) *Derecho Tributario Parte General. Determinación de la Obligación Tributaria*. Chile: Editorial Condor.

Álvarez, S. (1954). *Manual de Derecho Administrativo Español*. Barcelona, España: Editorial Bosch.

Alveño, M. (2013) *Derecho Tributario Guatemalteco. Parte general*. Guatemala: Ediciones Pereira.

Arrioja, A (2014). *Derecho Fiscal*. 17° ed. México: Editorial Themis.

Arriola, A. (1997). *Derecho Fiscal*. 22^a ed. México: Editorial Themis.

Banco de Guatemala -BANGUAT-. (2018). Guatemala en Cifras.

Barracuda, M. (1995). *Derecho Fiscal*. México: Editorial Instituto Superior de Computación de México.

Cabrera, M. (1980). *Temas de Derecho Administrativo*. Guatemala: Editorial Servicios Profesionales, S.A.

Carrasco, R. (2014). *Ánalysis de la Ley 20.780 Reforma Tributaria*. Chile.

Castillo, J. (2004). *Derecho Administrativo*. 3° ed. Guatemala: Editorial Praxis S.A.

Centro de Investigación Económicas Nacionales –CIEN-. (2012). *Sistema Tributario Guatemalteco. Lineamientos de política económica, social y de seguridad*. Guatemala.

Centro de Investigaciones Económicas Nacionales -CIEN- (2011). *Sistema Tributario Guatemalteco. Lineamientos de política económica, social y de seguridad*. Guatemala.

Chicas, R. (1992). *Apuntes de Derecho Tributario y Legislación*. Universidad de San Carlos. Guatemala.

Comisión Económica para América Latina -CEPAL- y Cooperación Española Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. (2017). *La Movilización de Recursos para el Financiamiento del Desarrollo Sostenible*. Santiago de Chile, Chile.

Comisión Económica para América Latina -CEPAL-. (2014). *Análisis de la Implementación de la Reforma Tributaria de Guatemala, 2012*. Santiago de Chile, Chile.

Comisión Económica para América Latina -CEPAL-. Banco interamericano de Desarrollo -BID-. (2016). *Sostenibilidad Fiscal y Reformas Tributarias en América Latina*. Santiago de Chile, Chile.

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente (1985). Diario Oficial de Centro América.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. Gaceta N° 18. Expediente 183-97.

Cruz, S. (2005). *Modelo Liberal y Política Fiscal en el Salvador*. San Salvador: Editorial Universidad del Salvador.

De la garza, S. (2005). *Derecho Financiero Mexicano*. 26^a. ed. México: Editorial Porrúa, S.A.

Decreto del Congreso de la República de Guatemala. 28 de noviembre de 2014. Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2015. Número 22-2014. Diario Oficial de Centro América.

Decreto del Congreso de la República de Guatemala, 19 de julio de 2016. Ley para El Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria. Número 37-2016. Diario de Centro América.

Decreto del Congreso de la República de Guatemala, 5 de junio de 2002. Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas. Diario Oficial de Centro América.

Decreto del Congreso de la República de Guatemala. 16 de febrero de 2012. Ley de Actualización Tributaria. Número 10-2012. Diario Oficial de Centro América.

Decreto del Congreso de la República de Guatemala. 29 de noviembre de 2016. Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2018. Número 50-2016. Diario Oficial de Centroamérica.

Decreto del Congreso de la República de Guatemala. Ley de Alianzas para el Desarrollo de Infraestructura Económica. Número 16-2010. Diario Oficial de Centro América.

Decreto del Congreso de la República de Guatemala. Ley de Arbitrio de Ornato Municipal. Número 121-96. Diario Oficial de Centro América.

Decreto del Congreso de la República de Guatemala. Ley Marco de los Acuerdos de Paz. Número 52-2005. Diario Oficial de Centro América.

Decreto del Congreso de la República de Guatemala. 12 de enero de 1998. Ley Orgánica de la superintendencia de Administración Tributaria. Número 1-98. Diario Oficial de Centro América.

Decreto del Congreso de la República de Guatemala. 16 de noviembre de 2011. Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2012. Número 33-2011. Diario Oficial de Centro América.

Decreto del Congreso de la República de Guatemala. 2 de abril de 2002. Código Municipal. Número 12.2002. Diario Oficial de Centro América.

Decreto del Congreso de la República de Guatemala. 25 de marzo de 1991. Código Tributario. Número 6-91. Diario Oficial de Centro América.

Decreto del Congreso de la República de Guatemala. 26 de enero de 2012. Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la

Defraudación y al Contrabando. Número 4-2012. Diario Oficial de Centro América.

Decreto del Congreso de la República de Guatemala. 16 de octubre de 1997. Ley Orgánica del Presupuesto. Número 101-97. Diario Oficial de Centroamérica.

Decreto del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos. 11 de diciembre de 2013. Número DOF 11-12-2013. Diario Oficial de la Federación.

Delgadillo, I. (2003). *Principios del Derecho Tributario*. México. Editorial Limusa. Noriega. México.

DRAE (2014). Diccionario de la Lengua Española. Madrid: Editorial Espasa.

Dromi, J. (1986). *Introducción al Derecho Administrativo*. Madrid, España: Grouz.

Estape, F. (1981). *Isomorfismos y el análisis económico*. Madrid, España.

Fernández, J. (2009). *La Recuperación de la Deuda Tributaria en América Latina*. Instituto de Estudios Fiscales. España.

Fión, R. (2012). *La Progresividad del Sistema Tributario de Guatemala*. Guatemala: Ensayo. Universidad Galileo de Guatemala.

Fraga, G. (1989). *Derecho Administrativo*. 28° ed. México: Editorial Porrúa, S.A.

García de Enterría, E. (1997). *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid, España: Editorial Civitas, S.A.

García, C. (1999). *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*. 2° ed. Tomo I. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma.

Gelardo, T. (2014). *La Política y el Bien Común*. España: Editorial Navarra Gráfica.

Giuliani, C. (2003). *Derecho Financiero*. 8° ed. Volumen I. Buenos Aires, Argentina: Editorial de Palma.

Gómez, J. (1967). *Consideraciones Sobre la Proyección de Ingresos Tributarios*. México: Editorial Siglo XXI.

Gómez, S. (2006). *Manual de Finanzas Públicas y Política Tributaria*. 2^a ed. República Dominicana: Santo Domingo.

González, D. et al. (2009) *Sistemas Tributarios en América Latina*. Instituto de Estudios Fiscales. España.

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales -ICEFI-. (2007). *Historia de la Tributación en Guatemala*.

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales -ICEFI-. (2012). *Análisis Breve de la Reforma Tributaria Guatemalteca de 2012*. Guatemala.

Ley del Congreso Nacional de la República de Chile. 29 de septiembre de 2014. Reforma Tributaria. Número 20.780. Diario Oficial

Ley del Congreso de la República de Colombia. 26 de diciembre de 2012. Número 1607. Diario Oficial Número 48.655.

Martín, F. (2009). *La Economía de los Ingresos Tributarios. Un manual de estimaciones Tributarias*. Comisión Económica para América Latina -CEPAL-. Chile.

Ministerio de Finanzas Públicas, Dirección de Análisis y Política Fiscal (2016). *Informe del Desempeño de la Política Fiscal. Primer Semestre*. Guatemala.

Ministerio de Finanzas Públicas, Presupuesto Ciudadano 2018. Guatemala

Molina, M. (2000). *Los Tributos del Reino de Guatemala: 1786-1821*. *Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales*, -IDIES-. Guatemala.

Monterroso, G. (2001). *Apuntes de Derecho Tributario*. Guatemala: Editorial Vile.

Monterroso, G. (2003). *Derecho Financiero, Fianzas Públicas y Fundamentos Tributarios*. 3^a. ed. Guatemala: Comunicación Gráfica C&A.

Móvil, J. (2012). *Guatemala -el lado oscuro de la historia-.* Tomos I y II. Guatemala: Editorial Serviprensa.

Nadal, J. (2002). *Políticas Fiscales en América Latina.* Buenos Aires, Argentina: Editorial Del Puerto.

Nuila, R. (2005). *Pacto Fiscal: la impostura de la falsa democracia.* Associacion d`Amistat el Poble de Guatemala. Guatemala.

Ojeda, A. (2001). *La Contribución Especial, Un Tributo Complejo.* Ecuador.

Orduna, P. (1985). *Economía Política y Política Económica.* Barcelona: Editorial Ariel.

Osorio, M. (2008). *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales.* Buenos, Aires, Argentina: Editorial Heliasta. S.R.L.

Pape, E. (2013). *Tributación y Desigualdad Social en Guatemala.* Tesis Doctoral. Universidad Galileo. Guatemala: Taller Nacional de Grabados en Acero.

Rainer, O. (2014). *El Bien Común.* México: Editorial Universidad Autónoma de México -UNAM-.

Ramos, V. (2015). *Introducción a la Macroeconomía.* España: Editorial Universidad del País Vasco.

Rodríguez, A. (2013). *El Derecho Presupuestario en el Siglo XXI.* México: Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México -UNAM-.

Sachs, L. (2002). *Macroeconomía de la Economía Global.* Buenos Aires, Argentina: Editorial Prentice Hall.

Santofimo, J. (1998). *Tratado de Derecho Administrativo.* Tomo I. Bogotá, Colombia: Editorial Panamericana Formas e impresos, S.A.

Sayagués, E. (1974). *Tratado de Derecho Administrativo I.* Montevideo, Uruguay:
Editorial Barreiro y Ramos, S.A.

Serra, R. (1988). *Derecho Administrativo.* México: Editorial Porrúa, S.A.

Valdés, R. (2001). *Curso de Derecho Tributario.* 3ºed. Bogotá, Colombia: Editorial Temis.

Villegas, B. (1956). *Derecho Administrativo.* Buenos Aires, Argentina: Tipográfica
Editora Argentina.

Villegas, H. (2003). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.* 8º ed. Buenos
Aires, Argentina: Ediciones Astrea.

Zanotti, G. (2002). *Qué es el Bien Común.* Buenos Aires, Argentina: Ediciones
Paulina.

ANEXOS

Cuadro 1
 Estado de Guatemala
 Recaudación de ingresos tributarios
 Millones de quetzales
 Año 2018

Descripción	Total
INGRESOS TRIBUTARIOS BRUTOS	61,236.2
RECAUDACIÓN TRIBUTARIA SAT	60,601.3
IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR	18,136.1
Al Valor Agregado Importaciones	15,560.29
Derechos Arancelarios	2,575.8
IMPUESTOS INTERNOS	42,465.2
Sobre la Renta	16,236.3
De Solidaridad	4,645.9
A Empresas Mercantiles y Agropecuarias	0.2
De Solidaridad Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz	10.3
De Solidaridad, Extraordinario y Temporal	0.0
Impuestos Sobre el Patrimonio	28.1
Único Sobre Inmuebles	2.1
Sobre Transferencias del Patrimonio	26.0
Al Valor Agregado Doméstico	14,572.8
Sobre Distribución de Bebidas	790.3
-Cerveza	321.9
-Bebidas Alcohólicas y Alcoholes Industriales	89.2

-Bebidas Gaseosas, Isotónicas y Jugos	364.9
-Vinos y Sidras	14.1
-Bebidas (Otros)	0.2
Sobre el Tabaco y sus productos	337.1
Sobre Distribución de Petróleo y Derivados	3,417.4
-Gasolina Superior	1,394.6
-Gasolina Regular	1,291.7
-Diesel y Gas Oil	678.8
-Fuel Oil (Bunker)	-
-Gasolina de Aviación	2.4
-Kerosina	10.2
-Nafta	-
-Gas Licuado de Petróleo	38.8
-Asfalto	-
-Petróleo Crudo	0.6
-Otros Derivados del Petróleo	0.2
Sobre Distribución de Cemento	123.3
Timbres Fiscales y Papel Sellado	463.0
Sobre Circulación de Vehículos	881.2
Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Terrestres	952.7
Otros	6.7
Sobre Transporte y Comunicaciones	6.5
Sobre Explotaciones Mineras	-

Otros Impuestos Indirectos	0.3
RECAUDACIÓN OTRAS INSTITUCIONES	634.8
Regalías e Hidrocarburos Compartibles	322.8
Salida del País	312.0
INGRESOS TRIBUTARIOS NETOS	58,835.6
Ingresos tributarios brutos	61,236.2
(-) Provisión para devolución del Crédito Fiscal y Auto acreditamiento	2,400.6

Fuente: elaboración propia con base en información de Sistemas de Recaudación, -SAT

Cuadro 2
Criterios de clasificación de las reformas y modificaciones tributarias
En América Latina

Dimensiones	Modificaciones tributarias	Reformas tributarias	Reformas tributarias estructurales
Cambios paramétricos	Consideran solo cambios paramétricos en las tasas, bases tributables, beneficios y cobertura, entre otros parámetros.	Consideran cambios paramétricos	Pueden considerar cambios paramétricos
Cambios en la estructura	No consideran cambios en la estructura tributaria.	Generan cambios en la estructura tributaria	Crean una nueva estructura tributaria
Cambios en la recaudación	Generan aumentos o disminuciones menores en la recaudación (pueden ser neutras)	Aumentan o disminuyen la recaudación (pueden ser neutras).	Implican una mayor carga tributaria (pueden ser neutras).
Efectos distributivos	En general no consideran efectos distributivos.	Generan efectos distributivos	Generan efectos distributivos

Fuente: Informe Sostenibilidad Fiscal y Reformas Tributarias en América Latina, CEPAL y BID.

Cuadro 3
 Presupuesto general de ingresos del Estado, ejercicio fiscal 2018
 Según fuente
 Quetzales

Ingresos según fuente	Monto	Porcentaje
Ingresos tributarios	57,973,056,603	75.3
Emisión, colocación y negociación de Bonos del Tesoro	10,547,554,787	13.7
Prestamos organismos internacionales	2,617,641,334	3.4
Ingresos no tributarios	615,915,608	0.8
Donaciones de organismos e instituciones internacionales y de países amigos	538,926,157	0.7
Contribuciones a la seguridad social	2,463,662,432	3.2
Venta de bienes y servicios	461,936,706	0.6
Rentas de la propiedad	230,968,353	0.3
Saldos de caja	1,539,789,020	2.0
Total	76,989,451,000	100.0

Fuente: Elaboración propia con base en información de Presupuesto Ciudadano 2018. MINFIN.

Cuadro 4
 Presupuesto general de egresos del Estado, ejercicio fiscal 2018
 Según gasto
 Quetzales

Tipo de Gasto	Monto	Porcentaje
<u>Funcionamiento</u> Comprende gastos de administración, desarrollo humano y transferencias corrientes.	51,274,974,366	66.6%
<u>Inversión</u> Comprende la inversión física, transferencias de capital e inversión financiera.	13,627,132,827	17.7%
<u>Deuda pública</u> Integrada por los egresos programados para cubrir el servicio de la deuda pública y la amortización a pasivos.	12,087,343,807	15.7%
Total	76,989,451,000	100.0%

Fuente: Elaboración propia con base en información de Presupuesto Ciudadano 2018. MINFIN.

Cuadro 5

Estado de Guatemala

Recaudación tributaria y su composición según ingresos tributarios directos e indirectos

Ejercicios fiscales: 2012, 2015 y 2018

En millones de quetzales y porcentajes

Ejercicio fiscal	2012	%	2015	%	2018	%
Impuestos						
directos	13,453.7	31.4	17,555.6	35.3	20,920.7	35.6
Impuestos						
indirectos	29,366.1	68.6	32,175.2	64.7	37,914.9	64.4
Total						
ingresos						
tributarios	42,819.8	100.0	49,730.7	100.0	58,835.6	100.0

Fuente: Elaboración propia con base en información del -MINFIN-

Cuadro 6
Estado de Guatemala
Recaudación tributaria, producto interno bruto y carga tributaria
Ejercicios fiscales 2012, 2015 y 2018
Cifras absolutas en millones de quetzales y cifras relativas

Ejercicio fiscal	Recaudación	PIB	Carga tributaria
2012	Q 42,819.8	Q 394,723.0	10.8%
2015	Q 49,730.7	Q 488,128.2	10.2%
2018	Q 58,835.6	Q 589,887.6	10.0%

Fuente: Elaboración propia con base en información de la Superintendencia de Administración -SAT-